

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2008

Bc. Kateřina Starobová

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

Studijní program : 6208 – Ekonomika a management
Studijní obor : Podniková ekonomika

Účetnictví obchodní společnosti v likvidaci

Accounting of Liquidated Trading Company

KATEŘINA STAROBOVÁ

Vedoucí práce : Ing. Olga Malíková, Ph.D., katedra účetnictví

Konzultant : Ing. Petr Hrbek

Počet stran : 64
Datum odevzdání : 09.05.2008

Počet příloh : 5

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Katedra financí a účetnictví

Akademický rok: 2007/2008

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Kateřina STAROBOVÁ

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Název tématu: Účetnictví obchodní společnosti v likvidaci

Zásady pro vypracování:

- 1) Teoretická a legislativní východiska tématu
- 2) Statistické šetření o stavu obchodních společností v likvidaci či v konkurzu a vyrovnání v ČR
- 3) Proces likvidace obchodní společnosti s partiálním zaničením na vybrané oblasti finančního účetnictví
- 4) Syntéza získaných poznatků včetně návrhů řešení a doporučení pro oblast finančního účetnictví likvidovaných účetních jednotek

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 60 - 70
Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

PELIKÁN, V. Likvidace podniku. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-2243-6.

KRATOCHVÍLOVÁ, H. Zrušení firem - likvidace a úpadek se vzory podání. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-675-1.

KOZEL, R. Problémy konkursního řízení a jejich řešení. 2. vyd. Praha: Linde, 2003. ISBN 80-7201-400-5.

LARSON, K. D., WILD, J. J. a CHIAPPETTA, B. Fundamental Accounting Principles. 17th ed. New York: McGraw-Hill, 2005. 1020 p. ISBN 0-07-111123-9.


Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Vedoucí diplomové práce:	Ing. Olga Malíková, Ph.D. Katedra financí a účetnictví
Konzultant diplomové práce:	Mgr. Petr Hrbek
Datum zadání diplomové práce:	31. října 2007
Termín odevzdání diplomové práce:	9. května 2008


doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
děkanka

L.S.


doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2007

PROHLÁŠENÍ

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

Datum : 09.05.2008

Podpis :

RESUMÉ

Účetnictví obchodní společnosti v likvidaci

Tato práce se zabývá procesem likvidace obchodní společnosti z účetního hlediska, a to od vstupu společnosti do likvidace až po výmaz společnosti z obchodního rejstříku. Zachycuje sestavení mimořádné účetní závěrky, kterou je nutné provést při vstupu společnosti do likvidace, dále pak účtování o rozprodeji obchodního majetku společnosti, o vymáhání pohledávek, o uspokojování závazků, o rozdělení likvidačního zůstatku a o archivaci účetních dokladů akciové společnosti.

První část práce rozebírá proces likvidace z hlediska teoretického. Zabývá se osobou likvidátora, jeho právy a povinnostmi v likvidované obchodní společnosti a dále účetními specifiky likvidace.

Druhá část práce rozebírá proces likvidace na ilustrativním příkladu fiktivní firmy a operace vedoucí k uhrazení závazků společnosti, uzavření účtů, rozdělení likvidačního zůstatku a zrušení obchodní společnosti.

RÉSUMÉ

Accounting of Liquidated Trading Company

This work deals with liquidating process of a trading company in accounting point of view from its liquidation till excluding from the business register. It describes extraordinary final accounting report which must be done at the beginning of the liquidation, then accounting process of selling whole company property, recovering claims, satisfying obligations and making up all accounting documents of the company.

The first part describes the liquidation process in theoretical point of view, the liquidator's personality, his rights and duties in liquidated company and all accounting specifications of the liquidation.

The second part describes a liquidation process in an illustrating example of a fictional company and all operations leading to satisfying obligations, closing accounts, dividing property and cancelling the trading company.

OBSAH

ÚVOD	10
A – TEORETICKÁ VÝCHODISKA	
1. Zrušení obchodní společnosti	12
1.1 Statistické údaje o zrušených obchodních společnostech	15
1.2 Osoba likvidátora	17
1.2.1 Zahájení činnosti likvidátora	18
2. Účetní specifika	23
2.1 Inventarizace majetku a závazků	23
2.2 Rozpočet likvidace	25
2.2.1 Rozpočet nákladů a výnosů likvidace	27
2.3 Likvidace pohledávek	29
2.4 Archivace písemností	31
2.5 Výmaz z obchodního rejstříku	33
B – PRAKTICKÁ ČÁST	
3. Ilustrativní příklad – charakteristika fiktivní firmy	34
3.1 Mimořádná účetní závěrka a uzávěrka společnosti Afix, a.s.	35
3.1.1 Inventarizace majetku a závazků	35
3.1.2 Kontrola zůstatků účtů pořízení zásob	39
3.1.3 Kontrola správnosti zaúčtovaných nákladů a výnosů	39
3.1.4 Zaúčtování odpisů	40
3.1.5 Zaúčtování rezerv, časového rozlišení a opravných položek	41
3.2 Uzavření účtů	45
3.3 Sestavení výkazů a daňového přiznání	47
3.4 Žádost o přeregistraci u finančního úřadu	47
4. Vybrané účetní operace a.s. v likvidaci	48
4.1 Počáteční rozvaha a.s. v likvidaci	48
4.2 Rozpočet nákladů a výnosů	50
4.2.1 Rozpočet nákladů	50
4.2.2 Rozpočet výnosů	51
4.3 Účtování ke dni vstupu a.s. do likvidace	52

4.4 Účtování během likvidačního procesu	52
4.5 Účtování při ukončení likvidace	63
4.6 Archivace účetních dokladů	66
4.7 Výmaz z obchodního rejstříku	66
ZÁVĚR	67

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

§	paragraf
%	procenta
A	aktiva
a.s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
apod.	a podobně
č.	číslo
D	dal
FAV	faktura vydaná
Ing.	inženýr
Kč	koruna česká
likv.	likvidační
MD	má dáti
např.	například
násl.	následující
P	pasiva
PPD	příjmový pokladní doklad
PS	počáteční stav
S.	strana
Sb.	sbírky
soc.	sociální
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
tj.	to jest
VBÚ	výpis z bankovního účtu
viz.	blíže dle
VÚD	vnitřní účetní doklad
zabezp.	zabezpečení
zdr.	zdravotní

ÚVOD

Likvidace obchodních společností, stejně jako likvidace družstev a státních podniků by měla být běžnou součástí fungující tržní ekonomiky státu. Proces likvidace lze stejně jako ostatní procesy, které jsou součástí tržního mechanismu, rozčlenit podle druhu činnosti, kterou se zabývají, do několika oblastí, např. oblast právní činnosti nebo oblast ekonomické činnosti, včetně daňové i účetní stránky podnikání jednotlivých společností. Ve své práci se zaměřím na specifika procesu likvidace obchodních společností z hlediska ekonomického, účetních problémů a jejich řešení.

V účetnictví jednotlivých podnikatelských subjektů – účetních jednotek se musí promítat všechny skutečnosti, o kterých to stanovují právní předpisy, které vedení účetnictví závazně upravují. Účetní řešení procesu likvidace spočívá v reálném a věcně správném zobrazení procesu likvidace. Účetní zobrazení likvidace musí vycházet z toho, že přestává platit předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti.“ Při vstupu do likvidace činí obchodní společnosti některé úkony, se kterými se jindy nesetkají. Obchodní zákoník i zákon o účetnictví požadují k rozhodným dnům v procesu likvidace sestavit účetní závěrku, dále mimořádnou inventarizaci majetku a závazků. Přestože existují účetní standardy pro podnikatele, zákon o účetnictví, vyhlášky, neexistuje v době, kdy by měla být likvidace společností přirozeným jevem a kdy hodně společností do likvidace vstupuje, příliš odborných publikací a návodů, které by problém účtování řešily a pomohly tak podniku, který se právě ocitl v postavení, kdy vstupuje do likvidace a mohl by se tak orientovat v této problematice. Dále obchodní společnosti v průběhu likvidace zachycují prodeje majetku, vymáhání pohledávek a uspokojování svých závazků. Tyto účetní operace jsou však shodné s účetními operacemi společností, které v likvidace nejsou. Specifikem však je rozdělení případného likvidačního zůstatku, kterého chce likvidátor v průběhu likvidačního procesu dosáhnout, aby uspokojil přání vlastníků společnosti (společníků, akcionářů). Obchodní zákoník ukládá likvidátorovi, aby vedl seznam společníků, jimž vyplatil likvidační zůstatek. O rozdělení a vyplacení likvidačního zůstatku musí mít likvidátor průkazné doklady.

Posledním krokem je archivace důležitých dokumentů společnosti, u kterých stanovuje zákon povinnost uchovávat je.

Cílem této práce je tedy zachytit všechny důležité kroky v účetní oblasti obchodních společností, a to od rozhodnutí o vstupu do likvidace až po výmaz obchodní společnosti v likvidaci z obchodního rejstříku.

A – TEORETICKÁ VÝCHODISKA

1. Zrušení obchodní společnosti

Existuje několik možností, jak lze zrušit obchodní společnost. Formy zrušení a zániku společností upravuje podrobně Obchodní zákoník.¹ V širším slova smyslu rozlišuje Obchodní zákoník dvě možnosti, a to zrušení společnosti s právním nástupcem a zrušení společnosti bez právního nástupce. Důvodů, proč nastává zrušení společnosti a její pozdější zánik, může být několik:

- uplynutí doby, na kterou byla společnost založena,
- splnění úkolu (účelu), pro který byla založena,
- neúspěšné podnikání společnosti (špatné vedení, malá konkurenceschopnost),
- rozhodnutím soudu,
- zrušením konkurzu.

Pokud je společnost rušena s právním nástupcem, je rušena vždy dobrovolným rozhodnutím společníků. Buď se transformuje na jinou právní formu (například s.r.o. se mění na a.s.), nebo se sloučí s jinou společností a nebo se rozdělí na několik společností. Ve všech případech ale majetek i kapitál společnosti přechází na jejího právního nástupce, tzn. že nedochází k likvidaci společnosti.

Pokud je společnost zrušena bez právního nástupce, tzn. že její závazky a pohledávky nepřechází na jinou osobu (právníckou či fyzickou), musí být provedena likvidace společnosti, při které dochází k vypořádání majetku společnosti před výmazem z obchodního rejstříku. K likvidaci tedy dochází na základě rozhodnutí majitelů (společníků), nebo rozhodnutím soudu, který po prozkoumání vyhoví návrhu na vstup do likvidace, nebo v případě, pokud by po ukončení konkurzního řízení byl majetek. Tento poslední důvod pro vstup do likvidace se však v České republice téměř nevyskytuje, protože společnosti vstupující do konkurzního vypořádání jsou silně předlužené a jejich majetek sotva stačí na vypořádání konkurzní podstaty.

¹ Zákon č. 513/1991 sb., Obchodní zákoník, § 68.

Pod pojmem likvidace si tedy lze představit proces rozprodávání majetku společnosti, jeho zpeněžení, vypořádání zůstatku. Všechny tyto skutečnosti musí být také zachyceny v účetnictví, které pravdivě a věrně zobrazuje stav účetní jednotky, tedy i společnosti v likvidaci.

Právní úprava

Obchodní společnost je v České republice považována za právnickou osobu, která je založena za účelem podnikání, případně za jiným účelem, pokud to zákon umožňuje. Jako taková se samozřejmě, stejně jako každý jiný právní subjekt, který podniká v České republice, řídí zákony, které jsou zde platné. Konkrétně jsou upraveny Obchodním zákoníkem², který stanovuje jejich založení, vznik, jednotlivé orgány společností a jejich oprávnění a povinnosti, dále pak zrušení a zánik společnosti. Zrušení obchodní společnosti je v obchodním zákoníku upraveno nejdříve všeobecně a následně jsou pak jednotlivé společnosti specifikovány v ustanoveních, která podrobněji upravují druhy obchodních společností³.

Z hlediska účetnictví je likvidace společnosti upravena samozřejmě zákonem o účetnictví.⁴ Z hlediska daňového potom jednotlivými daňovými zákony, jako například zákonem o správě daní a poplatků⁵, zákonem o daních z příjmů⁶, zákonem o dani z přidané hodnoty⁷ a dalšími, které jsou každoročně novelizovány.

Povinnost změny zápisu v obchodním rejstříku

Po odsouhlasení vstupu obchodní společnosti do likvidace představenstvo společnosti zašle bez zbytečného odkladu návrh na změnu zápisu v obchodním rejstříku k rejstříkovému soudu.

V návrhu uvádí rozhodnutí o zrušení společnosti a o vstupu do likvidace, jméno a ostatní údaje o valnou hromadou jmenovaném likvidátorovi. K návrhu je třeba přiložit výpis

² Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších novel.

³ veřejnou obchodní společnost § 76 a následující, komanditní společnost § 93 a násl., společnost s ručením omezeným § 105 a násl., akciovou společnost § 154 a násl.

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších novel.

⁵ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších novel.

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších novel.

⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších novel.

z obchodního rejstříku společnosti, notářsky ověřený zápis o konání a průběhu valné hromady, notářsky ověřený podpis osoby oprávněné jednat jménem společnosti, stanovy obchodní společnosti a notářsky ověřený podpis likvidátora. Pokud bude rejstříkový soud považovat za nutné ke změně v obchodním rejstříku uvést i jiné skutečnosti nebo bude požadovat předložit další doklady, vyzve navrhovatele, aby tak ve stanovené lhůtě učinil.

Návrh se podává na formulářích k tomu určených, které jsou k dispozici u soudů. Jejich vzory s vysvětlivkami lze nalézt také na internetových stránkách ministerstva spravedlnosti České republiky.

Výpis z obchodního rejstříku (svůj, ale i jiné osoby) získá společnost, pokud o něj požádá u rejstříkového soudu a zaplatí příslušný správní poplatek. Kopie úplného výpisu z obchodního rejstříku je přílohou č. 1 této práce. V dnešní době lze získat výpis z obchodního rejstříku i na internetových stránkách ministerstva vnitra České republiky.

Na základě návrhu o provedení změny v obchodním rejstříku vydá příslušný Krajský obchodní soud usnesení, kterým povolí výmaz obchodní společnosti a následný zápis obchodní společnosti v likvidaci do obchodního rejstříku. Tímto zanikne právo statutárního orgánu jednat jménem obchodní společnosti a přejde na likvidátora obchodní společnosti v likvidaci, je uveden v obchodním rejstříku. Ode dne vydání usnesení o změně obchodní společnosti na obchodní společnosti v likvidaci musí společnost užívat dovětek „v likvidaci“.

1.1 Statistické údaje o zrušených obchodních společnostech

Podle statistických údajů bylo ke konci roku 2006 do registru ekonomických subjektů zapsáno celkem 2 430 481 podnikatelských subjektů, z toho 1 796 336 soukromých podnikatelů.

Soukromí podnikatelé tvoří nejrozsáhlejší část registru – celých 73,9 %. Také počet obchodních společností se zvyšuje.

Z celkového počtu ekonomických subjektů 2 430 481, tvoří právnické osoby 21,3 % : z toho obchodních společností je registrováno 270 884 a z tohoto počtu tvoří 18 093 akciové společnosti.

Z hlediska odvětvové klasifikace ekonomických činností (OKEČ) u soukromých podnikatelů převažují činnosti v úseku obchodu, oblasti nemovitostí, aktivity ve stavebnictví a zpracovatelský průmysl.

U obchodních společností tvoří největší skupinu činnosti obchodu, činnosti v oblasti nemovitostí a služeb pro podnikání a také zpracovatelský průmysl.

Roste také počet ekonomických subjektů které jsou pod zahraniční kontrolou. Největší navýšení počtu subjektů pod zahraniční kontrolou bylo zaznamenáno v oblasti nemovitostí a pronájmu včetně služeb pro podnikání a v oblasti výzkumu a vývoje. Další oblastí je obchod a aktivity ve stavebnictví.

Pokud jde o obchodní společnosti, tak podle Ministerstva spravedlnosti neexistují žádná statistická sledování počtu firem, které vstupují do likvidace. Sledují se pouze agendy konkurzu a vyrovnání. Není možné tedy ani odhadnout, kolik podnikatelských subjektů nakonec skončí v likvidaci, ani na kolik z nich je nakonec uvalen konkurz.

Podle statistik Ministerstva spravedlnosti je celkem zapsáno v rejstříku za rok 2006 : 4 224 podnikatelských subjektů v konkurzu, od počátku platnosti zákona jich je celkem 19 131. Z tohoto počtu jich je vyřízeno 5 082.

Pravomocně nevyřízeno je celkem 8 352 případů, z toho u soudů I. stupně 8 064 a u odvolacího soudu 288 případů.

Pokud jde o statistické údaje prohlášených konkurzů s povoleným vyrovnáním, tak od počátku platnosti zákona jich je evidováno celkem 34. Nově zapsaných do rejstříku za rok 2006 jich je 24. Pravomocně neskončeno je 21 případů, z toho u soudu I. stupně 18 a u odvolacího soudu 3.

Obr. 1 : Výkaz o stavu řízení v agendě konkurzu a vyrovnání rok 2006

			Praha	StČ	JČ	ZČ	SČ	VČ	JM	SM	Celkem
Nápad	celkem zapsáno do rejstříku		957	288	317	192	276	400	874	920	4224
	celkem nový nápad		954	287	317	191	267	399	872	916	4203
	Z toho	na návrh dlužníka	708	185	265	111	167	312	556	687	2991
		na návrh věřitele	246	102	52	80	100	87	316	229	1212
Vyřízeno	celkem		1130	321	325	270	540	477	1040	979	5082
	zamítnutí návrhu		365	123	161	30	75	196	384	512	1846
	z toho pro nedostatek majetku		267	95	150	23	57	175	310	459	1536
	zastavením řízení		248	59	30	59	85	48	189	147	865
	postoupením		90	16	3	1	7	2	5	12	136
	odmítnutím		80	27	9	23	19	9	143	85	395
	zrušením konkurzu/vyrovnání celkem		347	96	122	157	354	222	319	223	1840
	Z toho	zrušením podle § 44/1d ZKV	144	38	52	50	106	77	147	80	694
		zrušením podle § 44/1b ZKV	187	57	68	84	233	139	163	141	1072
prohlášených konkurzů/povolených vyrovnání v období			254	72	116	90	132	164	209	201	1238
prohlášených konkurzů /povolených vyrovnání celkem od poč. platnosti ZKV			5367	589	1325	1312	2528	2490	2931	2589	19131
dosud v řízení	celkem		1351	307	490	494	1075	922	1595	1203	7437
	předběžná opatření nevyřízená přes 6 měsíců										
	dosud v řízení o návrh na konkurz a vyrovnání		136	35	41	40	60	64	218	195	789
	Z toho	od 6 měsíců do 1 roku	12	12	4	5	8	6	27	18	92
		od 1 roku do 3 let	10	1	2	5	2	2	23	20	65
		nad 3 roky	1	1	0	1	9	2	11	8	33
	dosud v řízení po prohlášení konkurzu		1215	272	449	454	1015	858	1377	1008	6648
	Z toho	od 1 roku do 3 let	268	121	129	145	214	234	345	290	1746
		od 3 do 5 let	187	63	79	107	200	164	313	235	1348
		od 5 do 7 let	223	15	67	79	151	150	313	160	1158
		nad 7 let	302	8	70	31	327	147	200	137	1222
pravomocně neskončeno	celkem		1569	323	540	523	1164	1003	1862	1368	8352
	Z toho	u soudu I. stupně	1533	306	535	521	1143	963	1729	1334	8064
		u odvolacího soudu	36	17	5	2	21	40	133	34	288

Zdroj : vlastní podle podkladů z Ministerstva spravedlnosti

1.2 Osoba likvidátora

Likvidátora volí valná hromada na svém zasedání, na kterém bylo rozhodnuto o vstupu společnosti do likvidace nebo je jmenován soudem. Soud jmenuje likvidátora, pokud o vstupu společnosti do likvidace sám rozhodl a nebo pokud ho bez zbytečných odkladů nejmenuje valná hromada.

Z Obchodního zákoníku vyplývá, že likvidátorem může být pouze fyzická osoba, která má způsobilost k právním úkonům. V čele nejen likvidované společnosti by měla stát osobnost, která má dostatečné vzdělání, případně znalosti odborné. Likvidátor by měl mít schopnosti vedoucího pracovníka, tzn. umět myslet analyticky a koncepčně, umět jednat s lidmi, mít organizační schopnosti.

„Likvidátor je právně odpovědný za průběh likvidace podniku a jeho jmenováním na něho přechází působnost statutárního orgánu jednat jménem společnosti. Vykonává úkony vedoucí k vypořádání majetkových poměrů, plnění závazků apod.

Jeho úkolem je především :

- *zajistit optimální časový průběh likvidace s cílem tuto likvidaci provést při dodržení všech zákonných postupů,*
- *úsporné vynakládání věcných i finančních zdrojů včetně efektivního vyřešení zaměstnaneckých a sociálních otázek,*
- *dosažení co nejvyššího likvidačního zůstatku,*
- *včasné vyřešení specifických otázek, jako např. vypořádání věcných břemen, ekologické problematiky, restitučních nároků, uložení dokumentů do archivu atd. a ukončení činnosti,*
- *zajištění všech náležitostí k výmazu podniku z obchodního rejstříku.“⁸*

Mezi likvidátorem a likvidovanou společností existuje vztah, který může mít smluvní podobu. Obchodní zákoník nazývá tuto smlouvu smlouvou o výkonu funkce. Jedná se o písemnou smlouvu, schvalovanou valnou hromadou nebo písemně všemi společníky, kteří ručí za závazky společnosti neomezeně. Uvedená smlouva má vymezovat jak práva

⁸ PELIKÁN, V. *Likvidace podniku*. Praha: Grada Publishing, 2007. S. 11-12.

likvidátora, tak i jeho povinnosti. Zákon jednoznačně říká, že závazek k výkonu funkce je závazkem osobní povahy. To znamená, že tento závazek je nepřevoditelný na jinou osobu. Je zde stanovena i jeho odměna, která by měla motivovat k rychlému, ale ne uspěchanému postupu likvidace společnosti. Rovněž jsou uvedena oprávnění a povinnosti obchodní společnosti (statutárních orgánů). Ze zákona přechází na likvidátora působnost statutárního orgánu jednat jménem společnosti. Dosavadní statutární orgány však nepřestávají být ve funkci, nedochází k jejich výmazu z obchodního rejstříku. Likvidátor činí jménem podniku jen úkony směřující k likvidaci podniku. Naproti tomu statutární orgán společnosti činí jménem společnosti všechny úkony v rozsahu daném předmětem podnikání (činnosti) společnosti, v jejímž čele stojí. Je třeba zdůraznit, že se jedná o úkony jménem společnosti vůči třetím osobám, tedy úkony, které společnost vůči třetím osobám jako právnickou osobu zavazují.

Likvidátor při výkonu působnosti statutárního orgánu plní závazky podniku, vymáhá pohledávky a přejímá plnění, zastupuje podnik před soudy a jinými orgány, uzavírá dohody a vykonává práva podniku.

Likvidátor nemusí být jediná osoba, ale může jich být i více. Jaké bude rozdělení jejich působnosti, bude záležet na orgánu či společnících, kteří je jmenovali do funkce, nebo bude záležet i na dohodě mezi likvidátory.

[7,9,16]

1.2.1 Zahájení činnosti likvidátora

První likvidátorovou povinností kromě povinností účetních je oznámit vstup společnosti do likvidace všem známým věřitelům. Obchodní zákoník nestanoví, jakým způsobem se tento vstup společnosti do likvidace oznamuje. Dá se říci, že to musí být provedeno takovým způsobem, aby měl likvidátor splnění této povinnosti doloženo. Přestože tedy zákon neříká výslovně, že se tak musí stát písemně, je písemná forma, a to formou doporučené pošty, faxu nebo jiného úkonu likvidátora ze zákona uznaného jako písemného, žádoucí.

Zákon ukládá likvidátorovi zveřejnit vstup společnosti do likvidace všem známým věřitelům bez zbytečného odkladu nejméně dvakrát za sebou s alespoň dvoutýdenním

časovým odstupem. Pokud Obchodní zákoník použije výraz zveřejnit, znamená to, že se tak musí stát jedine prostřednictvím Obchodního věstníku, a nikoli jiných tiskovin. Nic ovšem nebrání likvidátorovi vedle Obchodního věstníku publikovat vstup do likvidace i v jiných celostátně rozšiřovaných tiskovinách. Toto zveřejnění má obsahovat výzvu pro věřitele, aby přihlásili své pohledávky ve lhůtě, která nesmí být stanovena na dobu kratší než tři měsíce.

Dále by měl likvidátor informovat o vstupu společnosti do likvidace zaměstnance podniku. Zaměstnance seznámí s hlavními úkoly plánu likvidace a nařídí hospodárné zastavení všech obchodních a výrobních činností, pokud již k úkonům nedošlo.

Likvidátor si musí zvolit své spolupracovníky a určit jim jejich povinnosti a pravomoci. Konkrétně je potom může vybrat z řad stávajících pracovníků společnosti, nebo může vybrat zaměstnance z nabízených pracovních sil trhu práce, také si může na jednotlivé práce zjednat odborné firmy.

Velikost a složení týmu spolupracovníků odpovídá rozsahu likvidovaného majetku a velikosti podniku. U malých subjektů s prakticky ukončenou činností a malým počtem zaměstnanců, vystačí likvidátor s pracovníkem, který vede účetnictví. U větších subjektů je potřeba nezbytný počet účetních, pokladní, pracovníci odpovědní za zásoby, evidenci majetku, evidenci budov, pozemků a správu majetku. Dále je dobré zařadit do týmu právníka, personalistu, vedoucího spisovny a asistentku.

Likvidátor v likvidovaném podniku přebírá závazky z pracovních smluv. V souvislosti s likvidací podniku jde o organizační změny, které řeší v souladu s ustanoveními zákoníku práce a zákona o zaměstnanosti.

[1,9,16]

Likvidátor by měl otevřeně zaměstnance seznámit se zásadami likvidace a plánem postupného rušení pracovních smluv. Je oprávněn dle zákoníku práce § 52 písm. a, dát výpověď z důvodu organizačních změn. Výpovědní lhůta je dvouměsíční a začíná běžet od prvního dne následujícího měsíce po doručení výpovědi zaměstnanci. Takovému zaměstnanci náleží odstupné ve výši trojnásobku průměrného výdělku. Odstupné se vyplácí v nejbližším výplatním termínu po skončení pracovního poměru.

V průběhu likvidace je nutné některé pracovníky převádět na jinou práci, než na jakou s nimi byla uzavřena pracovní smlouva. Pokud je likvidovaný podnik prodán včetně práv a závazků, nejde o ukončení pracovního poměru. Dochází pouze ke změně zaměstnavatele.⁹ Součástí personálních opatření je vytvoření plánu postupného propouštění. V plánu musí být zohledněna potřeba zajistit ostrahu objektů a majetku podniku, nezbytná údržba a realizace ostatních úkolů plánu likvidace.

[9,13]

Ke dni zrušení podniku předává dosavadní statutární zástupce protokolárně veškerý majetek podniku včetně práv a povinností, pohledávek a závazků jmenovanému likvidátorovi. Protokol je dobré doložit účetní závěrkou ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace, inventurními soupisy, soupisem práv a povinností, pohledávek a závazků. Mimořádná účetní závěrka ke dni, který předchází vstupu společnosti do likvidace musí být sestavena po uzavření účetnictví, jemuž předcházela mimořádná inventarizace. Měla by být sestavena s tím, že podnik nebude v budoucnu pokračovat, tzn. že by měly být v této mimořádné účetní závěrce zrušeny ty položky aktiv a závazků, které nebudou v rámci likvidace potřebné a nemají již své odůvodnění. Jedná se o opravnou položku k nabytému majetku, položky časového rozlišení, rezervy. Hospodářský stav podniku ke dni předcházejícímu vstupu do likvidace se dokládá po uzavření všech syntetických a analytických účtů mimořádnou účetní závěrkou, která zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu a může zahrnovat i přehled o peněžních tocích.

Účetní závěrka může být sestavena v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Účetní závěrka některých účetních jednotek podléhá za zákona o účetnictví ověření, ověřuje ji auditor.¹⁰ Teprve ověřená účetní závěrka je podkladem pro sestavení počáteční rozvahy podniku v likvidaci. Součástí ověřování každé účetní závěrky je kontrola zúčtování daní a kontrola zúčtování s institucemi, respektive správné vyčíslení pohledávek a závazků k finančnímu úřadu, pojišťovnám a dalším institucím. Likvidátor požádá místně příslušný finanční úřad o vystavení Potvrzení o stavu osobního účtu ke dni vstupu do likvidace. Totéž provede u institucí sociálního a zdravotního pojištění, zvláště v případě prodlení s platbami. Případné nesrovnalosti řeší. O výsledcích kontroly informuje vlastníky.

⁹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 41 odst. 3,4,6.

¹⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, § 20.

Ke dni vstupu do likvidace sestaví likvidátor zahajovací likvidační účetní rozvahu. Kontinuálně navazuje na mimořádnou účetní závěrku ke dni, který předchází dni vstupu do likvidace. Je sestavena ve stejných rozvahových položkách i ve stejném ocenění účetními cenami. Účetní závěrka obchodní společnosti provedená ke dni vstupu do likvidace by měla být do 30 dnů od vstupu společnosti do likvidace předložena Finančnímu a Statistickému úřadu. V případě obchodních společností, kterým zákon stanovuje povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem a zveřejňovat ji v Obchodním věstníku, musí být tato skutečnost dodržena. Tyto společnosti pak mají nesporně výhodu, protože v případě ověření závěrky auditorem získává likvidátor jistotu, že je účetnictví vedeno průkazným způsobem, úplně a správně, a rozpočty budou prováděny z objektivních a ověřených účetních údajů.

V dohodnutém termínu po převzetí podniku, předloží likvidátor zakladateli, resp. vlastníkům likvidační plán, orientační rozpočet likvidace, inventarizační zápis o inventarizaci hospodářských prostředků. V průběhu likvidace vede společnost jako účetní jednotka standardní účetnictví.

Likvidátor je orgánem společnosti. V této souvislosti disponuje právy a povinnostmi statutárního orgánu. Ke dni jeho jmenování na něj přechází právo jednat za společnost, hospodařit s majetkem, vykonávat zaměstnavatelské povinnosti. Jeho činnost je regulována celou řadou právních předpisů. Likvidátor za jejich dodržování nese odpovědnost.

„Likvidátor má za úkol :

- a) dokončit běžné záležitosti podniku,*
- b) zpeněžit majetek podniku nejhospodárnějším a nejrychlejším způsobem nebo s ním naložit po dohodě s vlastníky podniku,*
- c) vypořádat daně, poplatky,*
- d) vypořádat všechny závazky a pohledávky,*
- e) podávat subjektu, který ho likvidací pověřil, pravidelně zprávu o průběhu likvidace,*
- f) vyřídit písemnosti a uložit je dle předepsaného způsobu,*
- g) připravit návrh na rozdělení likvidačního zůstatku a konečnou zprávu o likvidaci,*

h) po skončení likvidace podat návrh na výmaz z obchodního rejstříku.“¹¹

2. Účetní specifika

2.1 Inventarizace majetku a závazků

Provádění inventarizace majetku a závazků stanoví likvidátor. Musí vycházet ze zásad, které stanovuje zákon o účetnictví v § 29 a § 30.

Cílem každé inventarizace je:

- 1) zjistit skutečné stavy majetku a závazků,
- 2) zjistit, zda a jak je jištěna ochrana inventurovaných druhů majetku,
- 3) zjistit nedokončené investice,
- 4) zjistit druhy a objemy nevyužitých, poškozených či znehodnocených zásob,
- 5) zjistit doložitelnost evidovaných pohledávek a jejich splatnost,
- 6) zjistit v účetnictví nezaevidovaný majetek.

Po ukončení inventarizace se vyhotovuje inventarizační zápis, který obsahuje rekapitulaci zjištěných stavů v porovnání se stavy účetními, přehled o zjištění inventurních mank a přebytků se zdůvodněním odpovědných osob, návrhy na vypořádání inventarizačních rozdílů, datum vypracování a podpisy všech členů inventarizační komise včetně osoby odpovědné za příslušný druh majetku. Zápis o provedení inventarizace peněžních prostředků a cenin je uveden v příloze č. 2 této práce.

Dalšími inventarizačními písemnostmi jsou inventurní soupisy a prohlášení odpovědné osoby, že inventura byla provedena za její účasti a že žádný majetek nebyl zatajen. Ze zákona o účetnictví rovněž vyplývá povinnost účetní jednotky prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu pěti let po jejím provedení, tzn. Uchovávat inventarizační písemnosti po tuto dobu. Z účetního hlediska se rozlišují tři druhy inventarizačních výsledků, a to : manko, přebytek, rovnost účetního stavu se skutečným.

¹¹ PELIKÁN, V. *Likvidace podniku*. Praha: Grada Publishing, 2007. S. 20.

Při vstupu obchodní společnosti do likvidace je třeba provést mimořádnou inventarizaci majetku a závazků, která předchází mimořádné účetní závěrce. Konkrétně je třeba zjistit drobný hmotný majetek a zásoby vydané do spotřeby, které nebyly ještě spotřebovány a znovu je zařadit zpět na sklad a tím i do účetní evidence. V praxi se jedná o nářadí, různé mycí a čistící prostředky, případně drobný inventář.

Z výše uvedeného vyplývá, že inventarizace je velmi náročným procesem. Jde o pracný proces, ztížený o neustálý pokles počtu zaměstnanců, což ztěžuje likvidátorovi možnost kvalifikované volby členů inventarizační komise. Při mimořádné inventarizaci je navíc obchodní společnost v likvidaci ovlivněna časově, protože mimořádná účetní závěrka musí být provedena do 30 dnů od vstupu společnosti do likvidace.

Zjistí-li likvidátor v průběhu likvidace, že nebude schopen z výtěžků prodeje majetku likvidovaného subjektu vypořádat všechny závazky, je povinen podat bez zbytečného odkladu návrh na prohlášení konkurzu z důvodu předlužení.

Režim likvidace předpokládá, že likvidátor po soupisu majetku provede nejprve jeho zpeněžení a teprve pak může provádět úhradu nákladů likvidace a závazků společnosti. Likvidátor je odpovědný za vedení účetnictví po dobu likvidace v souladu se zákonem o účetnictví. Sestavení zahajovací sestavy je možné až na základě účetní závěrky sestavené ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace. Zahajovací sestavu by měl podle zákona sestavit statutární orgán, neučiní-li tak, má tuto povinnost podle § 74 odst. 1 obchodního zákoníku likvidátor.

Mimořádná účetní závěrka spočívá v několika účetních uzávěrkových operacích a v několika specifických. Mezi běžné uzávěrkové operace lze počítat inventarizaci majetku a závazků, vyúčtování inventarizačních rozdílů, kontrolu zůstatků účtů pořízení zboží a zásob, kontrolu správnosti zaúčtování nákladů a výnosů do oblastí provozních, finančních a mimořádných nákladů a výnosů, vytvoření účetního odpisu k dlouhodobému majetku.

Zahajovací účetní rozvahu je nutno sestavit v ocenění dle účetnictví podniku před jeho vstupem do likvidace. Škody a manka musí být proúčtovány již v závěrce podniku před vstupem do likvidace včetně případného předpisu úhrady zaviněných mank. Nedoplatky

na daních zjištěné po zpracování předávacího protokolu, je možné zachytit až v účetnictví podniku v likvidaci.

[4,5,17]

2.2 Rozpočet likvidace

Likvidátor by měl odhadnout předpokládané výnosy ze zpeněžení majetku, proto je vhodné sestavit rozpočet likvidace s tím, že se jedná o podklad orientační.

Pro účely reálného ocenění by měl likvidátor vycházet z popisů uvedených v předávacím protokolu a jeho přílohách. Také by se měl přímo na místě seznámit s technickým stavem majetku a jeho rozmístěním.

Pozemky a stavby je nutné ocenit soudním znalcem, drobný dlouhodobý hmotný majetek je možno ocenit soudním znalcem, znaleckým odhadem a u strojů a zařízení záleží na univerzálnosti použití. Obecně je vhodnější prodávat stroje a zařízení spolu s nemovitostí. Stejně tak i zásoby je nejlepší prodávat spolu s podnikem, neboť samostatně je většina zásob neprodejná nebo ze velmi malý zlomek jejich účetní ceny.

Pohledávky je nutno vymáhat všemi známými postupy. Odpis do nákladů je možný postupně, nebo až po ukončení konkurzu dlužníka. Vymáhání je nutno provádět důsledně již od počátku likvidace.

„Při likvidaci větších subjektů je vhodné, aby likvidátor sestavil likvidační plán. Likvidační plán obsahuje v chronologickém pořadí významné postupy a úkoly:

- *předání a převzetí podniku,*
- *sestavení zahajovací rozvahy, plánu a rozpočtu likvidace,*
- *oznámení o vstupu do likvidace,*
- *řešení pracovněprávních záležitostí,*
- *jednání s příslušnými orgány,*
- *příprava a určení forem prodeje, samotný prodej,*
- *vymáhání pohledávek,*
- *vypořádání závazků vůči zaměstnancům,*

- *vypořádání daní a poplatků,*
- *splácení úvěrů a ostatních závazků,*
- *návrh na rozdělení likvidačního zůstatku,*
- *vypracování účetní závěrky po skončení likvidace,*
- *uložení spisového materiálu do archivu,*
- *návrh na výmaz společnosti z obchodního rejstříku. “¹²*

Obsah likvidačního plánu je individuální pro každý podnik, záleží na jeho velikosti, struktuře majetku, práv a závazků, dále také na počtu potenciálních zájemců o majetek.

Po provedení všech uzávěrkových prací se vyhotoví příslušné účetní výkazy, jako Výkaz zisku a ztráty, Rozvaha ke dni vstupu společnosti do likvidace a přílohy, jejichž součástí může být i Výkaz o peněžních tocích, a podle nich se pak vyplní daňové přiznání.

Počáteční rozvaha obchodní společnosti v likvidaci je formulována v zákoně o účetnictví : „...účetní jednotky, které jsou právnickými osobami, sestavují rozvahu také ke dni svého vzniku, ke dni vstupu do likvidace, ...“¹³ vyplývá povinnost sestavit počáteční rozvahu ke dni vstupu do likvidace. Počáteční rozvaha rozčleňuje jednotlivé položky majetku a jmění na aktiva a pasiva, stejně jako každá jiná účetní rozvaha. V procesu likvidace je tato rozvaha důležitá, protože se z ní vychází při otevírání účetních knih i sestavování likvidačního rozpočtu.

2.2.1 Rozpočet nákladů a výnosů likvidace

Podobně jako u fungujících společností je třeba i v obchodní společnosti, která je v likvidaci, sestavit rozpočet nákladů a výnosů. Je přitom nutné odlišit, zda společnost ještě bude dokončovat výrobu a některé zakázky (ty, u nichž se jí nepodařilo dohodnout odstup a nebo by byl odstup finančně náročnější než dokončení zakázky). V tom případě by bylo třeba sestavit rozpočtů více.

Ve struktuře dané účetním rozvrhem zajistí likvidátor zpracování :

¹² PELIKÁN, V. *Likvidace podniku*. Praha: Grada Publishing, 2007. S. 44-45.

¹³ Blíže viz. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších novel, § 19 odst. 1.

- rozpočtu majetku v předpokládaných tržních cenách, který podává informace o předpokládaném výtěžku z jeho prodeje pro pokrytí závazků likvidovaného subjektu
- rozpočtu nákladů a výnosů likvidace, kterým se prokazuje předpoklad, zda likvidace skončí přebytkem a jakou lze očekávat jeho výši.

Návrh rozpočtu likvidace obvykle předkládá likvidátor statutárnímu orgánu, který ho jmenoval. Likvidátor musí postupovat s nejvyšší možnou hospodárností.

Rozpočet lze tedy rozdělit na likvidační výnosy a likvidační náklady.

Likvidační výnosy:

Likvidační výnosy jsou tvořeny především prostředky získanými rozprodejem majetku firmy, a to proto, že společnost, která vstoupila do likvidace, ukončila svou činnost. Další výnosy mohou jít z finančního majetku společnosti (např. dividendy, podíly na zisku u jiných společností, úroky z vkladů u bank), ty jsou však minimální a navíc postupem času ubývají, protože i finanční majetek obchodní společnosti se rozprodává.

Likvidační náklady:

Likvidační náklady se skládají ze spotřeby hmotného majetku společnosti, např. kancelářský materiál, palivo, odpisy dlouhodobého hmotného majetku a jednak z peněžních výdajů. Peněžní výdaje tvoří samostatnou položku snižující celkový likvidační výtěžek.

Rozsah peněžních výdajů je přímo úměrný době trvání likvidace a počtu pracovníků, kteří ji budou zajišťovat. Jde předběžně o tyto položky:

- a) provozní náklady,
- b) osobní náklady,
- c) náklady na externí poradenské a jiné služby,
- d) bankovní, soudní a notářské poplatky,
- e) náklady na nezbytně nutnou komerční činnost (cestovné, provize, apod.)
- f) náklady na odprodej zásob zboží (náklady na odvrácení škody na zboží k inkasu, úplata firmám, které převezmou závazky společnosti jako je např. závazek z reklamací záručních lhůt, apod.)
- g) náklady na archivování spisů.

Likvidátor má za úkol majetek zpeněžit co nejhospodárněji a co nejrychleji a vypořádat majetkové poměry společnosti včetně práv a závazků. Lhůty likvidace nelze určit, závisí na složitosti celého procesu, velikosti majetku, počtu soudních sporů apod.

Obecně je nutno vycházet z toho, že k likvidaci podniku se přistupuje často z důvodu nekonkurenceschopnosti výroby, neschopnosti hradit náklady na činnost. Proto je rychlá likvidace nutná s ohledem na zájmy vlastníků a věřitelů.

Nejrychlejším řešením je prodat majetek podniku jako celek včetně strojů, zařízení, zásob. Výhodou takového prodeje je snížení nákladů na provoz po dobu likvidace.

Druhou možností je rozčlenit majetek do velkého počtu samostatných souborů a nabízet je k prodeji jednotlivě. Nevýhodou je značná náročnost přípravy, zvyšování nákladů.

Důležitá je také forma prodeje. Likvidátor může využít formu veřejné soutěže, nabídkového řízení na výzvu k podání návrhů na uzavření smlouvy a přímého prodeje.

[3,7,9,10,16]

2.3 Likvidace pohledávek

Je nutné vymáhat pohledávky co nejintenzivněji a to především pohledávky po lhůtě splatnosti, jejichž nezaplacení bylo často jedním z rozhodujících faktorů, které podnik přivedly k likvidaci.

Likvidátor má možnost vymáhat pohledávky po celou dobu likvidace sám, respektive jím k tomu určení pracovníci podniku. Dále má možnost odprodat pohledávky pohledávkové firmě (výhodou je optimalizace výnosů), nebo předat pohledávky k vymáhání specializované firmě na základě smlouvy (platí za to provizi).

Účtování v průběhu likvidačního procesu

V průběhu likvidačního procesu zachycuje obchodní společnost v likvidaci stejně jako ostatní firmy účetní operace, které se během něj vyskytnou. Je přitom dobré rozlišit kvůli porovnání s rozpočty společnosti, zda jsou ještě dokončovány výrobou některé závazky společnosti či nikoliv. Průběžně se tedy účtuje o přeměně majetku společnosti na peněžní

prostředky, tj. o prodeji, o splácení závazků, o zaúčtování vymožených pohledávek a o nákladech a výnosech, které během likvidačního procesu vznikají.

Likvidátor o průběhu likvidace informuje vlastníky. Informace může doprovázet stručnou rozvahou aktiv a pasív. Likvidátor by měl průběžně kontrolovat postupné plnění likvidačního plánu v oblasti organizačních, právních a technických operací. Často dochází k prodlužování termínů ukončení likvidace, růstu provozních nákladů a snižování příjmové stránky rozpočtu.

Likvidátor není při likvidaci vázán žádnými pravidly pro pořadí uspokojení pohledávek, kromě mzdových nároků zaměstnanců. Režim likvidace předpokládá úplné vypořádání všech závazků likvidovaného subjektu. Přesto může nastat situace, že výtěžek z prodeje majetku je nižší než odhady. Potom se likvidátor může pokusit dohodnout s věřiteli na nižším plnění, všem stejným poměrem. To neplatí pro závazky vůči státu. Proto je účelné provádět úhrady obezřetně, s ohledem na možnost prohlášení konkurzu na majetek likvidovaného subjektu, a to buď z povinnosti podle zákona na návrh likvidátora, nebo na návrh věřitelů.

Rozdělení likvidačního zůstatku mezi společníky je možné až po úplném vypořádání všech věřitelů, kteří včas přihlásili svoje pohledávky. Rozdělení likvidačního zůstatku je pro jednotlivé typy společností upraveno v obchodním zákoníku.

Po provedení všech nezbytných úkonů souvisejících s likvidací sestaví likvidátor konečnou zprávu a spolu s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku ji předloží společníkům ke schválení.

Účtování při ukončení likvidace

Ukončení likvidace předpokládá zpeněžení veškerého majetku, vypořádání pohledávek, uspokojení věřitelů.

Likvidátor při ukončení procesu zajistí uzavření účetních knih obchodní společnosti v likvidaci, provedení účetní závěrky ke dni ukončení likvidace, zpracování daňových přiznání za uplynulou část účetního období, která musí být podána do konce měsíce následujícího po dni ukončení likvidace.

Po vydání souhlasu správce daně, oznámí likvidátor Živnostenskému úřadu skončení likvidace a požádá o zrušení živnostenských oprávnění.

Při ukončování procesu likvidace už společnost nemá prakticky žádného zaměstnance, tedy ani účetní či ekonoma. Proto pokud likvidátor sám nemá znalosti v této oblasti, je nucen pověřit touto činností odbornou firmu.

Z dříve uvedeného vyplývá, že obchodní společnost v likvidaci musí uhradit všechny své závazky, a to především vůči státním orgánům, bankám, dodavatelům a dalším věřitelům. Pokud po uspokojení všech věřitelů zbyde likvidační zůstatek, rozdělí se poměrně podle stanov nebo rovným dílem mezi společníky.

[4,5,17]

2.4 Archivace písemností

„V souvislosti s likvidací obchodní společnosti musí likvidátor zabezpečit předání a uložení dokumentů likvidované společnosti dle platných právních norem, tedy dle zákona o archivnictví¹⁴ a také prováděcí vyhlášky Ministerstva vnitra České republiky¹⁵. Vyhláška se zabývá podrobnostmi spisové služby a stanoví kritéria pro posuzování dokumentů jako archiválií a podrobnosti skartačního řízení.“¹⁶

Na archivaci dokumentů a dobu skartačních lhůt mají vliv zákon o účetnictví, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o ochraně státního tajemství, zákon na ochranu autorských práv, šíření audiovizuálních děl a další předpisy.

Likvidátor ověří stav uložení archiválií a ostatních dokumentů v likvidované společnosti. Likvidátorem pověřený pracovník nebo likvidátor sám se seznámí s vnitropodnikovými předpisy, kterými jsou: organizační řád, spisový řád, skartační a archivní řád.

Z nich získá informace o typu zřízené spisovny, je nutno písemnosti rozčlenit do čtyř základních skupin.

¹⁴ Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví.

¹⁵ Vyhláška č. 646/2007 Sb.

¹⁶ PELIKÁN, V. *Likvidace podniku*. Praha: Grada Publishing, 2007. S. 61.

- 1) dokumenty se znakem A – tedy archiválie : jejich seznam se stane předávacím seznamem pro předání a uložení v místně příslušném státním oblastním archivu.
- 2) Dokumenty se skartačním znakem „S“ u kterých již proběhly skartační lhůty : mohou být sepsány do skartačního návrhu, předloženy k posouzení příslušnému státnímu oblastnímu archivu na základě povolení zničeny (odevzdány do papírny, sběrných surovin – na drtičku, nebo v malém množství spáleny).
- 3) Dokumenty se skartačním znakem „S“ u kterých ještě neproběhly skartační lhůty : jedná se zejména o osobní spisy zaměstnanců, které mají skartační lhůtu 40 let, mzdové listy se skartační lhůtou 20 let, technická a stavební dokumentace, které nemají charakter archiválií se skartační lhůtou 10 let, účetní doklady sloužící k výpočtu daně z přidané hodnoty se skartační lhůtou 10 let a všechny ostatní dokumenty s pětiletou neprošlou skartační lhůtou.

Likvidátor musí tyto dokumenty uložit tak, aby nedošlo k jejich zničení před uplynutím skartačních lhůt.

K tomuto účelu je v celé České republice zřízena síť soukromých spisoven, na základě doporučení státních oblastních archivů, jimž je na toto podnikání vydán živnostenský list Péče o spisový materiál.

Seznam těchto spisoven je k dispozici na každém státním oblastním archivu pro danou oblast.

Uložení dokumentů se skartačním znakem „S“ u kterých neproběhla skartační lhůta je prováděno za úplatu. Částka se počítá podle množství písemností a počtu let uložení. Takový výdaj je nákladem likvidace.

Pokud této možnosti likvidátor nevyužije, může být uschovatelem dokumentů některý ze společníků nebo členů.

„Archivalie typu „A“ se ukládají do místně příslušného státního oblastního archivu zdarma. Doklad o tom, že bylo se státním oblastním archivem projednáno zabezpečení

archivu a dokumentů zanikající společnosti podle obchodního zákoníku¹⁷ se přikládá k návrhu na výmaz z obchodního rejstříku.“¹⁸

2.5 Výmaz z obchodního rejstříku

Podle obchodního zákoníku zaniká obchodní společnost výmazem z obchodního rejstříku. Likvidátor podá návrh na tento výmaz a jako přílohu přiloží souhlas s výmazem z obchodního rejstříku. Ten mu na základě zákona o správě daní a poplatků vydá finanční úřad po provedení kontroly, při které zjistí správnost stavů účtů, především vyrovnaní všech závazků obchodní společnosti v likvidaci.

Návrh na výmaz z obchodního rejstříku s ověřeným podpisem likvidátora se podává na formuláři, který je k dispozici u rejstříkového soudu, nebo na internetových stránkách ministerstva spravedlnosti České republiky. Na těchto stránkách je i seznam povinných příloh k návrhu na výmaz.

Po nabytí právní moci usnesení soudu o výmazu uloží zbytek spisového materiálu do archivu.

¹⁷ Blíže viz zákon č.513/1991 Sb., Obchodní zákoník, § 75a odst. 2.

¹⁸ PELIKÁN, V. *Likvidace podniku*. Praha: Grada Publishing, 2007. S. 63.

B – PRAKTICKÁ ČÁST

3. Ilustrativní příklad – charakteristika fiktivní firmy¹⁹

Akciová společnost Afix, a.s. vznikla v roce 1994 jako společnost, která se věnuje konkrétně výrobě, poskytování služeb souvisejících s výrobky a pronájmem svých nemovitostí, ve kterých se nacházejí bytové prostory. Její sídlo je situováno do České Lípy.

Na základě rozhodnutí svých společníků (akcionářů) a po konzultaci s představenstvem společnosti se Afix, a.s. rozhodla vstoupit do likvidace, a to ke dni 13.07. 2006, kdy se konala valná hromada akcionářů, na které byl vstup do likvidace odhlasován. Likvidátorem byl zvolen pan Ing. Josef Novák, kterému byla udělena plná moc jednat jménem společnosti ještě před pravomocným rozhodnutím soudu o vstupu do likvidace.

Návrh na vstup společnosti Afix, a.s. do likvidace spolu s přílohami odeslalo představenstvo Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který neměl žádné námítky proti vstupu této společnosti do likvidace, a protože spolu s návrhem byly doloženy všechny skutečnosti, které soud k vydání usnesení o vstupu a.s. do likvidace potřebuje, vydal toto usnesení, povolil tak vstup Afix, a.s. do likvidace. Soud rovněž neměl námitek, co se osoby likvidátora týče, a tak se jím stal výše zmíněný pan Ing. Josef Novák.

Jmenovaný likvidátor zveřejnil vstup společnosti Afix, a.s. do likvidace v Obchodním věstníku a v Hospodářských novinách.

Výběr pracovníků provedl ze stávajících zaměstnanců, se kterými uzavřel smlouvu na dobu určitou, tj. do dne skončení likvidace. S ostatními pracovníky rozvázal pracovní poměr z důvodů uvedených v zákoníku práce ²⁰, protože společnost se rozhodla nedokončit rozdělanou výrobu z důvodu přílišné nákladnosti. Rozvázání pracovního poměru z tohoto důvodu je spojené s výplatou odstupného ve výši trojnásobku průměrného měsíčního výdělku.

¹⁹ všechny údaje uvedené v této části práce jsou smyšlené, průkazné jsou pouze návaznosti účetních operací a případné propočty

²⁰ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, § 52 písmeno a)

Plná moc byla panu Ing. Novákovi udělena hlavně z důvodu provedení mimořádné účetní závěrky, protože zákon o účetnictví stanovuje, že musí být provedena do 30 dnů od vstupu společnosti do likvidace.

3.1 Mimořádná účetní závěrka a uzávěrka společnosti Afix, a.s.

3.1.1 Inventarizace majetku a závazků

Inventarizaci majetku a závazků můžeme rozdělit do několika fází :

1) Zjišťování skutečných stavů majetku a závazků k určitému dni, v našem případě ke dni vstupu do likvidace. Společnost provede inventarizaci jak fyzickou, tak dokladovou. Fyzická inventarizace (neboli inventura) spočívá ve zjišťování stavu majetku hmotné povahy. To se provádí především počítáním, měřením, vážením nebo jiným způsobem, kterým lze zjistit skutečné množství.

Dokladová inventura spočívá ve zkontrolování existence a úplnosti dokladů a která se provádí především u pohledávek a závazků.

2) Vyčíslení rozdílů mezi skutečností a účetní evidencí a objasnění příčin. Objasnění příčin se týká např. inventarizace materiálu, respektive veškerých zásob, u kterých přichází v úvahu přirozený úbytek stavů z technologických, případně jiných důvodů.

3) Vytvoření opravných položek - především k zásobám a majetku, které neovlivňují základ daně z příjmů.

4) Zaučtování případných rozdílů mezi skutečným a účetním stavem, a to takto :

A/ Přebytek, který se v případě zásob a finančního majetku musí promítnout v mimořádných výnosech .

a) zásoby :

aa) přebytek materiálu je účtuje souvztažně na vrub účtu materiál na skladě (112) a ve prospěch účtu jiné provozní výnosy (64-),

ab) přebytek na zboží se účtuje na vrub účtu zboží (132) a ve prospěch účtu jiné provozní výnosy (64-),

ac) přebytek na výrobcích se účtuje na vrub účtu zásoby vlastní výroby (132) a ve prospěch účtu jiné provozní výnosy (64-).

b) finanční majetek :

ba) přebytek finančního majetku, konkrétně peněz v hotovosti se účtuje na vrub účtu peníze v hotovosti (211) a ve prospěch účtu jiné provozní výnosy (64-),

bb) přebytek finančního majetku, konkrétně cenin se účtuje na vrub účtu ceniny (213) a ve prospěch účtu jiné provozní výnosy (64-),

a v případě přebytku na dlouhodobém majetku se přebytek účtuje na účtech oprávek :

1) dlouhodobý hmotný majetek se účtuje na vrub účtu dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (02.) a ve prospěch účtu oprávky k dlouhodobému majetku (08.),

2) dlouhodobý nehmotný majetek se účtuje na vrub účtu dlouhodobý nehmotný majetek (01.) a ve prospěch účtu oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku (07.).

B/ Manko, které se promítá do nákladů s výjimkou finančního majetku, za který nese hmotnou odpovědnost některý ze zaměstnanců (ve většině případů pokladník). V případě, že byla podepsána dohoda o hmotné odpovědnosti zaměstnance, ručí za případný schodek odpovědný zaměstnanec, kterému je schodek předepsán k úhradě. Účtuje se takto :

a) zásoby :

V případě manka na zásobách je třeba rozlišit manko do normy (tzv. přirozený úbytek v rámci technologických norem) a manko nad normu. Norma je stanovena vnitropodnikovými předpisy (směrnicemi). Dále se rozlišuje manko nezaviněné (způsobené např. živelnou pohromou) a manko zaviněné, které se předepisuje zaměstnanci k úhradě.

aa) přirozený úbytek v rámci technologických norem se účtuje na vrub účtu jiné provozní náklady (501) a ve prospěch účtu materiál, zboží (112, 132),

ab) manko nad normu se účtuje na vrub účtu jiné provozní náklady (549) a ve prospěch účtu materiál, zboží (112, 132).

U zaviněného manka se účtuje předpis náhrady škody zaměstnanci na vrub účtu zúčtování se zaměstnanci (335) a ve prospěch účtu mimořádné výnosy (688).

b) finanční majetek :

ba) pokladna se účtuje na vrub účtu ostatní finanční náklady (569) a ve prospěch účtu pokladna (211),

bb) ceniny se účtují na vrub účtu ostatní finanční náklady (569) a ve prospěch účtu ceniny (213).

c) dlouhodobý majetek :

V tomto případě je nutné rozlišit, zda byl majetek poškozen úplně nebo pouze z části. Pokud byl majetek poškozen úplně, je třeba zaúčtovat kromě manka i odpis majetku a jeho vyřazení z evidence účetní jednotky. Pokud byl poškozen pouze z části, provedou se tytéž účetní operace, ale pouze v určité výši (určitým procentem se sníží pořizovací cena majetku i výše opravek).

ca) dlouhodobý hmotný majetek

1. zaúčtování účetního odpisu : na vrub účtu odpisy (551) a ve prospěch účtu oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (08.),
2. zaúčtování škody – zůstatková cena : na vrub účtu manka a škody (549) a ve prospěch účtu oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (08.),
3. zaúčtování vyřazení – pořizovací cena : na vrub účtu oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (08.) / a ve prospěch účtu dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (02.).

Na konkrétním případě předvedena inventarizace pokladny :

Př.:

Likvidátor nařídil inventarizaci peněžních prostředků a cenin bez předešlého ohlášení na den 13. 07. 2006. Pokladníkem Afix, a.s. v likvidaci je pan Jan Mařák, inventarizaci provádí inventarizační komise, která se skládá z paní Marie Novotné a pana Lukáše Starého.

Inventarizace pak probíhá v těchto krocích :

1. pokladník dopíše ke stejnému datu vystavené pokladní doklady do pokladní knihy,
2. členové inventarizační komise přepočítají stav peněz v pokladně a sepíší Inventurní soupis podle jednotlivých hodnot,
3. členové inventarizační komise porovnají stav peněz v pokladně se stavem v pokladní knize,
4. obdobně se provede i u cenin,
5. členové inventarizační komise vyhotoví Inventarizační zápis, který je přílohou této práce.

Z Inventarizačního zápisu vyplývá, že zjištěný stav hotových peněz (Kč 74 000,--) se rovná účetnímu (Kč 74 000,--), ale že na ceninách bylo zjištěno manko, které se předepíše panu Mařákovi k úhradě. V účetních knihách se tyto operace promítnou takto :

1) manko na ceninách :

569	
1.	25,-

213	
1.	25,-

2) předpis manka hmotně odpovědné osobě :

335	
2.	25,-

668	
2.	25,-

3.1.2 Kontrola zůstatků účtů pořízení zásob (materiálu a zboží)

Kontrola zůstatků účtů materiálu a zboží musí být provedena proto, že na konci účetního období, tedy i při provádění mimořádné účetní závěrky, musí mít tyto dva účty vyrovnané obraty na straně Má dáti i na Dal, tzn. že se jejich konečný zůstatek musí rovnat nule. Strany účtů zůstaly nevyrovnané, protože faktura za materiál, případně zboží, už došla, ale materiál ještě nebyl převzat na sklad. K vyrovnaní zůstatků těchto účtů se používají účty 119 - Materiál na cestě a 139 - Zboží na cestě.

Prakticky to vypadá takto :

- | | | |
|----------------------------------|--------------|----------------|
| 1) Došla faktura za materiál | Kč 10 000,-- | MD 111/ D 321 |
| 19 % DPH | Kč 1 900,-- | MD 343/ D 321, |
| 2) K 13.7.2006 materiál nepřišel | Kč 10 000,-- | MD 119/ D 111 |

3.1.3 Kontrola správnosti zaúčtovaných nákladů a výnosů

Z důvodu rozlišení účetního výsledku hospodaření na provozní, finanční a mimořádný je třeba zkontrolovat správnost zaúčtování položek nákladů a výnosů do správných účtových skupin. Používají se k tomu účty 597 a 598. Teoreticky by na základě zjištění špatného zachycení položky mimořádného nákladu např. na účtě 548 měl být proveden zápis na vrub účtu 597a ve prospěch účtu 548 a následně zápis vna vrub účtu 588 a ve prospěch účtu 597. V praxi se však pro ulehčení účtuje jen jedna operace, a to na vrub účtu 588 a ve prospěch účtu 548. V případě výnosů jde o účty 697 a 698 se zachycením na vrub účtu 688 a ve prospěch účtu 697 a poté na vrub účtu 697 a ve prospěch 648 (chybně zachycený provozní výnos na 688 byl převeden na správný účet 648).

3.1.4 Zaúčtování odpisů

Stejně jako při řádné účetní závěrce se i při mimořádné závěrce účtují odpisy. Účetní odpisy by měly být stanoveny tak, aby věrně zachycovaly morální, ale především fyzické opotřebení dlouhodobého majetku společnosti. Zákon o účetnictví konkrétně nestanovuje v jaké výši má společnost odpisy účtovat, záleží na společnosti, zda si zvolí, že se účetní odpisy budou rovnat daňovým, nebo zda si stanoví účetní odpisy sama vnitřním předpisem s ohledem na běžné podmínky využívání drobného majetku.

Ve fiktivní firmě Afix, a.s. bylo směrnicí stanoveno, že účetní odpisy se rovnají daňovým. A tak se při mimořádné účetní závěrce do účetního hospodářského výsledku zahrne pouze 1/2 ročního odpisu.

Př.

Afix, a.s. vlastní budovu od roku 2003, jejíž pořizovací cena byla Kč 1 200 000,--. Budova je odepisována rovnoměrným způsobem. Výše odpisu ke dni mimořádné účetní závěrky činní:

$$\text{roční odpis} = 12\,000 * 3,4 = 40\,800,--^{21}$$

Afix, a.s. si tedy zahrne do účetního hospodářského výsledku Kč 20 400,-- a zaúčtuje do svých účetních knih zápis na vrub účtu 551a ve prospěch účtu 081.

3.1.5 Zúčtování rezerv, časového rozlišení a opravných položek

Zúčtování zůstatků na účtech rezerv

Při mimořádné účetní závěrce je třeba rozpustit vytvořené rezervy.

1. zrušení zákonných rezerv se účtu na vrub účtu rezervy (451) a ve prospěch účtu odpisy v provozní oblasti (55-), odpisy ve finanční oblasti (57-), 58- mimořádné náklady,
2. zrušení ostatních nerozpuštěných rezerv se účtuje na vrub účtu ostatní rezervy a ve prospěch účtu odpisy v provozní oblasti (55-), odpisy ve finanční oblasti (57-), mimořádné náklady (58-).

Problematika účtů účtové skupiny 38 – přechodné účty aktiv a pasiv

Účty účtové skupiny 38. se používají z důvodu účetní zásady nezávislosti účetních období (akruální princip). A protože období před vstupem do likvidace je obdobím posledním, nemůže na těchto účtech a.s. účtovat, a proto i jejich případné zůstatky musí převést na účty jiné.

Dohadné účty :

²¹ Zákon o dani z příjmů z roku 2003, § 31 – rovnoměrné odpisy : odpisová skupina 5 (30 let) : v prvním roce odpisování odpisová sazba 1,4 a v dalších letech sazba 3,4 a rok 2006 je tedy 3 rok se sazbou 3,4, výpočet : jedna setina součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

a) 388 - Dohadné účty aktivní, v případě tohoto účtu je třeba rozlišit, zda se účetní operace týká pohledávek či nikoli:

aa) jde-li o zůstatky mající charakter pohledávky (např. odhadnutá částka náhrady od pojišťovny) účtuje se následovně : na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtu dohadné účty aktivní (388),

ab) jde-li o zůstatky nemající charakter pohledávky pak se účtuje takto : na vrub účtu mimořádné náklady (558) a ve prospěch účtu dohadné účty aktivní (388).

b) 389 - Dohadné účty pasivní, v případě tohoto účtu je třeba rozlišit, zda měla účetní operace charakter závazku či nikoliv:

ba) jde-li o zůstatek mající charakter závazku (např. nevyfakturované dodávky) účtuje se takto : na vrub účtu dohadné účty pasiv (389) a ve prospěch závazky (321),

bb) jde-li o zůstatek nemající charakter závazku účtuje se takto :

na vrub účtu dohadné účty pasiv (389) a ve prospěch účtu mimořádné výnosy (688).

Př.

Afix, a.s. měla ke dni provádění mimořádné účetní závěrky na účtě 389 konečný zůstatek ve výši 594 000,--. Jednalo se o nevyfakturovanou dodávku několika dodavatelů. Z toho vyplývá, že je nutné jednak analytické rozlišení a jednak provedení tohoto zápisu :

Zúčtování konečného zůstatku Kč 594 000,--

389	321
1. 594000,-	1. 594000,-

Účty časového rozlišení :

a) 381 - Náklady příštích období a 382 - Komplexní náklady příštích období - v případě, že a.s. vydala předem určité částky na základě uzavřených smluv a nejedná se o zálohy, je nutné převést zůstatky těchto účtů následovně : na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtu náklady příštích období (381).

Př.

Afix, a.s. zaplatila předem firmě PaV, s.r.o. na základě smlouvy o nájmu nebytových prostor nájemné ve výši Kč 450 000,--. Do dne 12. 07. 2006 byla do nákladů převedena částka Kč 21 000,--. Na účtě 381 tedy zbývá částka Kč 429 000,--. Tu je nutné zúčtovat:

Zúčtování konečného zůstatku Kč 429 000,--

315	381
1. 429000,-	1. 429000,-

b) **383 - Výdaje příštích období** - jedná se o výdaje, které vzniknou až v příštím účetním období (např. nájemné placené pozadu). I u tohoto účtu je třeba rozlišit povahu zaúčtovaných účetních operací :

ba) jde-li o zůstatky mající charakter závazku, účtuje se na vrub účtu výdaje příštích období (383) a ve prospěch účtu závazky (321),

bb) jde-li o zůstatky nemající charakter závazku účtuje se na vrub účtu výdaje příštích období (383) a ve prospěch účtu mimořádné výnosy (688).

c) **384 - Výnosy příštích období** - v případě, že a.s. přijala předem určité částky na základě uzavřených smluv a nejedná se o zálohy (např. nájemné přijaté předem), účtuje se na vrub účtu závazky (321) a ve prospěch výnosy příštích období (384).

Př.

Afix, a.s. pronajala své prostory na základě nájemní smlouvy za celkovou částku Kč 125 000,--. K 12.07.2006 je na účtě 384 konečný zůstatek Kč 72 000,--. Bude proveden tento zápis :

Zúčtování konečného zůstatku Kč 72 000,-- Md 384/ D 325

384	325
1. 72000,-	1. 72000,-

d) 385 - Příjmy příštích období - v případech, kdy výnosy spadají do běžného období a příjmy do příštího období, je třeba provést tento zápis: na vrub účtu pohledávky (311) ve prospěch účtu příjmy příštích období (385).

Tvorba opravných položek

Při mimořádné účetní závěrce je třeba stejně jako při běžné účetní závěrce zaúčtovat opravné položky k majetku společnosti. V případě mimořádné účetní závěrky se však vyskytují určité odlišnosti :

1. Tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku se účtuje na vrub účtu odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období (55-) a ve prospěch účtu opravné položky k dlouhodobému majetku (09-),
2. Tvorba opravných položek k zásobám se účtuje na vrub účtu odpisy, rezervy a opravné položky v provozní oblasti (55-) a ve prospěch účtu opravné položky k zásobám (19-),
3. Tvorba opravných položek ke krátkodobému finančnímu majetku se účtuje na vrub účtu rezervy a opravné položky ve finanční oblasti (57-) a ve prospěch účtu opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku (29-),
4. Tvorba opravných položek k pohledávkám
 - a) tzv. starého bloku, a to ve výši 10 % z nesplacené části pohledávky a od 01. 01. 1998 ve výši 20 % z nesplacené části pohledávky : účtuje se na vrub účtu jiné provozní náklady (54-) a ve prospěch účtu pohledávky (311),
 - b) tzv. nového bloku přes účet 391 je v případě mimořádné účetní závěrky při vstupu a.s. do likvidace daňově nepřípustná, a tak ji ani a.s. nevytváří. Pokud se na tomto účtě nějaké nachází, je třeba je rozpustit a zúčtovat: na vrub účtu opravná položka k zúčtovacím vztahům (391) a ve prospěch účtu jiné provozní výnosy (64-).

3.2 Uzavření účtů

Po provedení všech uzávěrkových prací dojde k uzavření všech účtů.

Na účtech nákladů a výnosů, byly zjištěny obraty a poté převedeny na účet 710 - Účet zisků a ztrát. Tím byl zjištěn účetní hospodářský výsledek. V případě Afix, a.s. byl ztrátový ve výši Kč -456 000,--. Po provedení daňové korekce (rozdíl účetních a daňových odpisů) činil základ daně Kč - 424 000,--. Z toho vyplývá, že daňová povinnost byla nulová. Afix, a.s. poté uzavřela i účet 710 a ztrátu ve výši Kč - 424000,-- převedla stejně jako konečné zůstatky rozvahových účtů na účet 702 - Konečný účet rozvažný.

Obr. 1: Uzavření účtů – fiktivní příklad

MD	702 - Konečný účet rozvažný	D
013	30	231 17 000
021	205 256	321 38 111
022	100 635	322 10 025
028	3 031	324 5 346
031	8 766	325 13 297
042	29 629	331 5 473
052	5 204	336 2 812
073	- 10	341 0
081	-32 032	342 2 423
082	-18 019	343 3 012
112	29 645	345 713
121	5 911	366 208
122	14 650	379 22 698
123	168	411 247 398
211	74	421 49 480
213	1	423 24 360
221	36 981	429 -230
261	10 202	461 7 987
251	226	479 7 340
311	38 397	431 -424
312	15 247	
315	501	
335	2 010	
378	526	
Obrat MD	457 029	Obrat D 457 029

Zdroj : vlastní

3.3 Sestavení výkazů a daňového přiznání

Po uzavření všech účtů (účetních knih) sestavil likvidátor příslušné formuláře Ministerstva financí, konkrétně Výkaz zisků a ztrát a Rozvahu ke dni vstupu do likvidace. Dále vyhotovil přílohy, jejichž součástí je i Výkaz o peněžních tocích. Poté požádal o kontrolu auditora společnosti, se kterým byla uzavřena smlouva o provedení auditu a.s. Po provedené kontrole vyplnil likvidátor přiznání k dani z příjmů a spolu s příslušnými formuláři ho zaslal místně příslušnému Finančnímu úřadu. Pro úplnost je třeba připomenout, že toto přiznání musí být podáno do 30 dnů od posledního dne měsíce, ve kterém vstoupila společnost do likvidace. V případě firmy Afix, a.s. tedy do 30. 08. 2006.

Mimořádnou účetní závěrku, tedy její výsledky, pak likvidátor zveřejnil v Obchodním věstníku.

3.4 Žádost o přeregistraci u finančního úřadu

Protože Afix, a.s. byla zrušena likvidací a její jmění i majetek přešel na Afix, a.s. v likvidaci, je nutné, aby se i Finanční úřad o této skutečnosti dozvěděl. Likvidátor uskuteční toto oznámení prostřednictvím Registrační přihlášky.

4. Vybrané účetní operace a.s. v likvidaci

4.1 Počáteční rozvaha a.s. v likvidaci

Počáteční rozvaha a.s. v likvidaci se sestavuje na základě zásady kontinuity účetních období. Protože a.s. v likvidaci vznikla ukončením činnosti a.s., navazuje její počáteční rozvaha na konečnou rozvahu a.s.

Obr. 2: Otevření účtů – fiktivní příklad

MD	701 - Počáteční účet rozvažný		D
231	17 000	013	30
321	38 111	021	205 256
322	10 025	022	100 635
324	5 346	028	3 031
325	13 297	031	8 766
331	5 473	042	29 629
336	2 812	052	5 204
341	0	073	- 10
342	2 423	081	-32 032
343	3 012	082	-18 019
345	713	112	29 645
366	208	121	5 911
379	22 698	122	14 650
411	247 398	123	168
421	49 480	211	74
423	24 360	213	1
429	-230	221	36 981
461	7 987	261	10 202
479	7 340	251	226
431	-424	311	38 397
		312	15 247
		315	501
		335	2 010
		378	526
Obrat MD	457 029	Obrat D	457 029

Zdroj : vlastní

4.2 Rozpočet nákladů a výnosů likvidační skupiny

Po otevření účtů Afix, a.s. v likvidaci zná likvidátor veškerá aktiva a pasiva společnosti a může tedy stanovit klíčové oblasti likvidačního procesu. Je pouze na úvaze likvidátora, které pohledávky a jakým způsobem bude vymáhat jako první a které závazky uspokojí nejdříve. V případě úpadku a vstupu do konkurzu však likvidátor může být napadnut na základě trestního zákona ze strany věřitelů společnosti, že nepostupoval správně, že některé věřitele zvýhodňoval a jiné poškozoval. Dále je jen na likvidátorovi, kdy který majetek prodá, komu a za kolik. Dobré je však jednat v souladu s názory vlastníků společnosti a zamezit tak případným budoucím sporům s nimi, že některý majetek šel prodat výhodněji. Na základě svého rozhodnutí a spolu se svými poradci sestaví Rozpočet nákladů a výnosů na dobu likvidačního procesu.

Dobu likvidačního procesu však nelze pevně stanovit, protože nikdo nedokáže pevně stanovit, co se v budoucnosti stane. Při stanovení doby je třeba vzít v úvahu výši majetku likvidované společnosti, jeho strukturu, možnosti jeho zpeněžení, rozsah pohledávek a závazků společnosti.

S přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem valná hromada Afix, a.s. v likvidaci schválila datum ukončení likvidace ke dni 30. 07. 2007.

4.2.1 Rozpočet nákladů

Při sestavování rozpočtu nákladů je třeba zohlednit rostoucí ceny, předpokládat výši inflace i výši daní, protože tyto položky se rok od roku mění.

Obr. 3: Rozpočet nákladů

položka/rok	2004	2005	2006	likvidace	celkem
spotřeba materiálu a energie	1555	4550	1390	---	7495
služby	1000	4503	4430	10845	20778
mzdové náklady	2235	9409	4134	---	15778
náklady na soc.zabezp., zdr.pojištění	744	2978	1447	---	5169
daně a poplatky	150	601	520	18963	20234
ostatní náklady	943	3514	1425	---	5882
náklady na činnost likv.skupiny	6627	25555	13346	29808	75336

Zdroj : vlastní

4.2.2 Rozpočet výnosů

Při sestavování rozpočtu výnosů se vychází především z plánovaných prodejů majetku. Rozpočet výnosů by měl být sestaven v reálných tržních cenách. Pokud je to možné, měl by být sestaven tak, aby plánované náklady nedosáhly výše plánovaných výnosů. Důvodem je, že společnost plánuje úplné vyrovnání svých závazků. V případě opačného výsledku by měl likvidátor znovu zvážit možnost podání návrhu na vyhlášení konkurzu.

Obr. 4: Rozpočet výnosů

položka	Hodnota Kč	Pořizovací cena	Zůstatková cena
Hotovost v pokladně	74 000,-		
Zásoby materiálu	20 000,-		
Zásoby výrobků	43.000,-		
Strojní zařízení	66 194,-	85 000,-	66 194,-
Pozemky	40 000,-	30 000,-	
Budovy	1 500 000,-	950 000,-	763 524,-
Akcie jiné společnosti	14 000,-	20 000,-	

Zdroj : vlastní

4.3 Účtování ke dni vstupu a.s. do likvidace

K 13. 07. 2006 je třeba, aby Afix, a.s. v likvidaci po otevření účetních knih a zapsání počátečních stavů rozvahových účtů převedla částky, kterými při mimořádné účetní závěrce zatížila účty majetku a závazků, zpět na účty přechodných aktiv a pasiv. Musí tedy provést tyto zápisy :

- 1) Zpětný převod Kč 594 000,-- na vrub účtu 321 a ve prospěch účtu 389,
- 2) Zpětný převod Kč 429 000,-- na vrub účtu 381 a ve prospěch účtu 315,
- 3) Zpětný převod Kč 72 000,-- na vrub účtu 325 a ve prospěch účtu 384.

4.4 Účtování během likvidačního procesu

Rozprodej majetku

K rozprodeji majetku je třeba poznamenat, že společnost si musí zajistit, aby jí nevznikali noví dlužníci. Likvidátor proto stanoví kdy a jak budou pohledávky z prodeje majetku splatné. Nejlepší způsob je placení pohledávky hotově. Pokud jde o velké částky, je možné stanovit ve smlouvě se zákazníkem, že předmět prodeje nebude předán dříve, než bude proveden platební převod, což společnost zjistí ze svého bankovního výpisu. Další variantou je dohodnutá "notářská úschova", kdy se domluví předání předmětu smlouvy a zaplacení přes notáře. Výhodné je spojit splnění pohledávky se smluvní pokutou.

Při prodávání majetku společnosti může likvidátor stanovit případné slevy prodávaného majetku, a to především u majetku, u kterého je předpoklad, že se bude špatně prodávat.

Rozprodej zásob

Zásoby patří k nejlépe zpeněžitelnému majetku společnosti vůbec. V průběhu likvidace se proto rozprodají nejdříve. V účetnictví je třeba kromě vystavené faktury

zaúčtovat i úbytek zásob. Pro zásoby existuje v účtové osnově pro podnikatele několik účtů. I na těchto účtech je třeba vést analytickou evidenci, protože např. účet 112 - Materiál na skladě zahrnuje několik druhů materiálu. Samotné účtování rozprodeje pak vypadá takto :

1. vystavená faktura za materiál :

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtů jiné provozní výnosy (642) a DPH,

2. příjmový pokladní doklad – zaplacení materiálu

na vrub účtu peníze v hotovosti (211) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

3. výdejka – vyskladnění prodaného materiálu

na vrub účtu jiné provozní náklady (542) a ve prospěch účtu materiál (112).

Př.

Afix, a.s. v likvidaci prodává na základě kupní smlouvy 60 kg hřebíků. Jeden kg za Kč 25,--. Skladní cena je Kč 20,-- za 1 kg. Hřebíky podléhají sazbě DPH 19%. Byla vystavena faktura , která je přílohou č. 4 této práce a zákazník zaplatil v hotovosti, příjmový pokladní doklad je přílohou č. 5 této práce. Ihned po zaplacení byly hřebíky vyskladněny a předány. V účetnictví se to promítne takto :

642		311		211
1. 1500,-		1. 1785,-		
		2. 1785,-	2. 1785,-	
343		112		542
1. 285,-		3. 1200,-		3. 1200,-

1) FAV - prodej hřebíků Kč 1 500,--

19% DPH Kč 285,--

2) PPD - zaplacení hřebíků Kč 1 785,--

3) VÚD - vyskladnění hřebíků Kč 1 200,--

b) rozprodej zboží se provádí rovněž přes fakturu, v účetnictví má však zboží samostatný účet, který je rovněž nutno analyticky rozlišit.

1. FAV - prodej zboží

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtů tržby za vlastní zboží (604) a DPH,

2. VBÚ - zaplacení zboží

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

3. VÚD - vyskladnění zboží

na vrub účtu spotřebované nákupy (504) a ve prospěch účtu zboží (132).

c) Rozprodej nedokončené výroby a polotovarů

1. FAV - prodej nedokončené výroby (polotovarů)

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtů tržby za vlastní zboží (601) a DPH,

2. VBÚ - úhrada FAV za nedokončené výrobky (polotovary)

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

3. VÚD - vyskladnění nedokončených výrobků (polotovarů)

na vrub účtu změny stavu zásob (611) a ve prospěch účtu zásoby vlastní výroby (121).

d) Rozprodej výrobků

1. FAV - prodej výrobků

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtů tržby za vlastní zboží (601) a DPH,

2. VBÚ - úhrada FAV za výrobky

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

3. VÚD - vyskladnění výrobků

na vrub účtu změna stavu zásob (613) a ve prospěch účtu zásoby vlastní výroby (123).

Př. Afix, a.s. v likvidaci na základě kupní smlouvy prodala 100 kusů svých výrobků v celkové ceně Kč 25 000,--. DPH k těmto výrobkům činní 19%. Skladní cena celkového objemu prodaných výrobků byla 22 000,--. V účetnictví se to promítne takto :

601		311		221
1. 25000,-		1. 29750,-	2. 29750,-	2. 29750,-
343		123		613
1. 4750,-		3. 22000,-		3. 22000,-

- 1) FAV - prodej výrobků Kč 25 000,--
 19% DPH Kč 4 750,--
 2) VBÚ - zaplacení výrobky Kč 29 750,--
 3) VÚD - vyskladnění výrobků Kč 22 000,--

Rozprodej dlouhodobého majetku

Při prodeji dlouhodobého majetku je nutné kromě vystavené faktury a úbytku majetku zaúčtovat i odpis. Ten však z daňového hlediska může být jen ve výši 1/2 ročního odpisu.

A. Prodej dlouhodobého hmotného majetku

a) odepisovaného

1. FAV - prodej dlouhodobého hmotného majetku

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtů jiné provozní výnosy (641) a DPH,

2. VBÚ - zaplacení faktury

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

3a. VÚD - zaúčtování 1/2 odpisu

na vrub účtu odpisy (551) a ve prospěch účtu oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku (08-),

3b. VÚD - zachycení zůstatkové ceny

na vrub účtu jiné provozní náklady (541) a ve prospěch účtu oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku (08-),

4. VÚD - vyřazení v pořizovací ceně

na vrub účtu oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku (08-) a ve prospěch účtu dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (02-).

Př.

Afix, a.s. v likvidaci prodává strojní zařízení, které pořídila v roce 2005 za Kč 85 000,-- a které spadá do 2. odpisové skupiny.²² Společnost používá u tohoto zařízení rovnoměrný odpis. Odepisovalo se jen první rok (druhý rok dochází k prodeji). Odpis v prvním roce činil : 9350,-- pro další roky by činil : 18912,-- a ½ odpis je 9456,--. Strojní zařízení prodává za Kč 50 000,--. V účetnictví se to promítne takto :

641	311	221
1. 50000,-	1. 9500,- 2. 59500,-	2. 59500,-
343	551	082
1. 9500,-	3. 9456,-	4. 85000,- 3. 9456,- 3b. 66194,-
541	022	
3b. 66194,-	4. 85000,-	

- | | |
|--------------------------|--------------|
| 1) FAV - prodej stroje | Kč 50 000,-- |
| 19% DPH | Kč 9 500,-- |
| 2) VBÚ - zaplacení | Kč 59 500,-- |
| 3) VÚD - 1/2 odpis | Kč 9 456,-- |
| 3b) zůstatková cena | Kč 66 194,-- |
| 4) VÚD - vyřazení stroje | Kč 85 000,-- |

b) neodepisovaného

1. FAV - prodej dlouhodobého hmotného majetku

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtů jiné provozní výnosy (641) a DPH,

2. VBÚ - zaplacení faktury

Na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

3. VÚD - vyřazení majetku v pořizovací ceně

Na vrub účtu jiné provozní náklady (541) a ve prospěch účtu dlouhodobý hmotný

²² zákon o dani z příjmů z roku 2005, § 31 : rovnoměrné odpisy pro druhou odpisovou skupinu činí : pro první rok sazbu 11, pro další roky sazbu 22,25

majetek neodpisovaný (031).

Př.

Afix, a.s. v likvidaci prodala na základě kupní smlouvy část svých pozemků, které v roce 2001 pořídila za 30 000,--. Prodejní cena činila 40 000,--:

641	311	221
1. 33613,-	1. 40000,- 2. 40000,-	2. 40000,-
343	031	541
1. 6387,-	3. 30000,-	3. 30000,-

1) FAV - prodej pozemků Kč 40 000,--

2) VBÚ - zaplacení faktury Kč 40 000,--

3) VÚD - vyřazení z evidence Kč 30 000,--

B. Prodej dlouhodobého nehmotného majetku

1. FAV - prodej dlouhodobého nehmotného majetku

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtů jiné provozní výnosy (641) a DPH,

2. VBÚ - zaplacení faktury

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

a vyřazení z obchodního majetku :

3. VÚD - zaúčtování 1/2 odpisu

na vrub účtu odpisy v provozní činnosti (551) a ve prospěch účtu oprávek k dlouhodobému majetku (07-),

- zachycení zůstatkové ceny

na vrub účtu jiné provozní náklady (541) a ve prospěch účtu oprávek k dlouhodobému majetku (07-),

4. VÚD - vyřazení v pořizovací ceně

Na vrub účtu oprávek k dlouhodobému majetku (07-) a ve prospěch účtu dlouhodobý nehmotný majetek (01-).

C. Prodej dlouhodobého finančního majetku

1. FAV - prodej dlouhodobých investic

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtu finanční výnosy (661),

2. VBÚ - úhrada faktury

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

3. VÚD - vyřazení z obchodního majetku

na vrub účtu finanční náklady (561) a ve prospěch účtu dlouhodobý finanční majetek (06-).

Rozprodej krátkodobého finančního majetku

Při prodeji krátkodobých cenných papírů je třeba zvážit, zda a jaké výnosy společnosti přináší a přinášet bude.

a) Majetkové cenné papíry : Jde o cenné papíry, které představují právo na vlastnictví emitenta. Patří sem např. akcie a podílové listy

1. FAV - prodej majetkových cenných papírů

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtu finanční výnosy (661),

2. VBÚ - úhrada faktury

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

a úbytek z obchodního majetku :

3. VÚD - vyřazení z obchodního majetku

na vrub účtu finanční náklady (561) a ve prospěch účtu krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek (25-).

Př.

Afix, a.s. v likvidaci vlastní akcie LW, a.s. v hodnotě Kč 20 000,--. Protože při finanční analýze byla zjištěna malá výnosnost těchto akcií, rozhodla se je prodat. Prodejní cena je Kč 14 000,--. V účetnictví se to projeví takto :

315		661		221	
1. 14000,-	2. 14000,-		1. 14000,-	2. 14000,-	
561		251			
3. 20000,-			3. 20000,-		

- | | |
|--------------------------------|--------------|
| 1) FAV - prodej cenných papírů | Kč 14 000,-- |
| 2) VBÚ - úhrada faktury | Kč 14 000,-- |
| 3) VÚD - úbytek akcií | Kč 20 000,-- |

b) Dlužnické cenné papíry : Jedná se o cenné papíry, které představují úvěrový vztah emitenta a majitele cenného papíru, tzn. že majitel nemá právo účastnit se na řízení společnosti. Těmito cennými papíry jsou např. obligace a směnky. U tohoto druhu cenných papírů lze provést prodej a nebo mohou být dlužníkem uhrazeny.

ba) prodej

1. FAV - částečný prodej cenných papírů

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtu finanční výnosy (661),

2. VBÚ zaplacení faktury

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

3. VÚD - vyřazení cenných papírů z majetku společnosti

na vrub účtu finanční náklady (561) a ve prospěch účtu krátkodobé CP a finanční majetek (253),

bb) úhrada od dlužníka

1. na vrub účtu bankovní účty a ve prospěch účtu krátkodobé CP a finanční majetek,

2. na vrub účtu bankovní účty a ve prospěch účtu finanční výnosy (662).

Vymáhání pohledávek

Kromě pohledávek u odběratelů, kteří platí v době splatnosti, vlastní společnost bohužel i pohledávky, které jí její zákazníci nesplácí. Pokud nelze provést platbu dohodou, je

nutné po poradě s právním zástupcem společnosti podat žalobu u soudu, případně s následnou exekucí pohledávky. Tímto se však účetnictví nezabývá. V účetnictví se projeví pouze splácení pohledávek, účtování o smluvních případně i nesmluvních pokutách či penále a vytváření opravných položek k nedobytným pohledávkám.

A. Splácení pohledávek

na vrub účtu bankovní účty (221) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

B. Předpis pokut a úroků z prodlení

na vrub účtu pohledávky (311) a ve prospěch účtu jiné provozní výnosy (64-).

Uspokojení závazků

Během likvidace neustále vznikají nové závazky. Jednak vůči likvidátorovi a jednak vůči zaměstnancům. V případě, že společnost v likvidaci nemá zaměstnance, vznikají závazky vůči různým specializovaným firmám, které dle příkazů likvidátora provádí určité úkony, jako např. vedení účetnictví, právní porada apod.

Při uspokojování závazků je nutné vzít v úvahu, že i na společnost může být podána žaloba u soudu a závazek následně vymáhán exekucí. Společnost tedy musí být v neustálém kontaktu se svými věřiteli. V praxi se kromě uspokojení závazku jeho peněžním splacením používá i splacení závazku směnkou. Dále může závazek zaniknout dohodou, započtením, zaplacením odstupného, případně prominutím dluhu. Při započtení vzájemných závazků a pohledávek je nutné zdůraznit, že lze započíst jen takové závazky, u kterých to účetní standardy pro podnikatele povolují, např. pohledávky a závazky vůči téže osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách.

A. Úhrada faktury penězi

na vrub účtu závazky (321) a ve prospěch účtu bankovní účty (221) nebo pokladna (211),

B. Úhrada faktury započtením

na vrub účtu závazky (321) a ve prospěch účtu pohledávky (311),

C. Úhrada faktury směnkou

na vrub účtu závazky (321) a ve prospěch účtu krátkodobé závazky (322),

na vrub účtu finanční náklady (562) a ve prospěch účtu krátkodobé závazky (322).

Př.

Afix, a.s. v likvidaci po dohodě s firmou CaK, v.o.s. vystavila směnku, kterou uhradí svůj závazek vůči této firmě. Závazek byl ve výši Kč 20 000,--. Směnečný úrok byl domluven ve výši 5%. Směnka tedy zněla na částku Kč 21 000,--. V účetnictví se to projeví takto :

561	322	321
1. 1000,-	1. 21000,-	1. 20000,-

1) vystavení směnky

- směnečná částka Kč 21 000,--
- směnečný úrok Kč 1 000,--
- úhrada závazku Kč 20 000,--

V případě, že byla s likvidátorem uzavřena mandátní smlouva, a likvidátor tedy není zaměstnancem společnosti v likvidaci, účtuje se o jeho odměně takto :

na vrub účtu 518 – ostatní služby a ve prospěch účtu 379 - jiné závazky.

V případě, že je likvidátor v zaměstnaneckém poměru, zachycuje se jeho odměna v účetnictví stejně jako mzdy a platy ostatních zaměstnanců :

Na vrub účtu 521 – mzdové náklady a ve prospěch účtu 331 – zaměstnanci.

Pokud likvidovaná společnost tedy zaměstnává nějaké pracovníky, vznikají této společnosti závazky vůči státu, konkrétně při placení sociálního pojištění za zaměstnance, a vůči zdravotní pojišťovně, konkrétně při placení zdravotního pojištění za zaměstnance.

Účtuje se na vrub účtu 524 – zákonné pojištění a ve prospěch účtu 336 – zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

Ostatní účetní případy

V průběhu likvidačního procesu provádí společnost v likvidaci běžné inventarizace, běžnou účetní závěrku a uzávěrku k 31.12., povinný audit, podává daňová přiznání a umožňuje kontrolu příslušným úřadům.

4.5 Účtování při ukončení likvidace

Společnost Afix, a.s. v likvidaci splnila svůj původní plán ukončit likvidaci ke dni 30. 07. 2007. Likvidátor tedy musí sestavit mimořádnou účetní závěrku a uzávěrku ke dni 30. 07. 2007.

Mimořádná účetní závěrka a uzávěrka

To, že byl splněn likvidační plán, znamená, že majetek likvidované společnosti byl zpeněžen, pohledávky vymoženy a závazky uspokojeny. V účetnictví se to promítne tak, že konečné zůstatky účtů aktiv a pasiv, až na účet 221 - bankovní účty, se rovnají nule. Přesto se provede mimořádná inventarizace, která vyvrcholí zjištěním, že konečné zůstatky jsou skutečně nulové a jaký je zůstatek účtu 221 a zda se rovná částkám z výpisů z bankovních účtů. Poté se provede průběžná Konečná rozvaha :

Obr. 5 – Konečná rozvaha

A		Konečná rozvaha		P
221	321008	411		247398
		421		49480
		423		24360
		429		-230
Celková A	321008	Celková P		321008

Zdroj: vlastní

Rozdělení likvidačního zůstatku

Akcionář vyúčtuje k okamžiku schválení návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku pohledávku na vrub účtu 378 – jiné pohledávky a ve prospěch účtu 668 – ostatní finanční výnosy ve vyplacené výši, tj. snížené o případnou srážkovou daň. Cenný papír odúčtuje na vrub účtu 568 – ostatní finanční náklady. Bude-li pohledávka uhrazena nepeněžitě, bude pořizovací cenou příslušného aktiva hodnota pohledávky (nikoli zůstatková hodnota aktiva). Peněžitá výplata se vyúčtuje na vrub účtu 221 – bankovní účty a ve prospěch účtu 378 – jiné pohledávky.

Podle jiných pramenů se likvidační zůstatek převede ve prospěch účtu 364 – závazky ke společníkům při rozdělování zisku. Z likvidačního zůstatku, který převyšuje splacený základní kapitál (tedy pouze z likvidačního zisku) se vypočte srážková daň, která se odvede, což se vyúčtuje na vrub účtu 364 – závazky ke společníkům při rozdělování zisku a ve prospěch účtu 342 – ostatní přímé daně. Po provedení srážkové daně se uspokojí závazky vůči společníkům. Účtuje se na vrub účtu 341 – daň z příjmů a 364 – závazky ke společníkům při rozdělení zisku a ve prospěch účtu bankovní účty.

Daňová oblast :

Podíl společníka na likvidačním zůstatku při likvidaci společnosti patří mezi ostatní příjmy podle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podíl na likvidačním zůstatku je zdaňován srážkovou daní ve výši 15 % podle § 36 zákona o daních z příjmů.

Po převedení likvidačního zůstatku se uzavřou všechny účty. Účtový rozvrh účtů používaných obchodní společností v likvidaci je přílohou č. 3 této práce. Likvidátor podá poslední daňová přiznání.

4.6 Archivace účetních dokladů

Archivace účetních dokladů a písemností vyplývá ze zákona o archivnictví. Podle toho jsou veškeré dokumenty rozděleny na archiválie a skartační materiály. Přičemž u jednotlivých skartačních materiálů je určena doba, po kterou se musí uchovávat.

Již v průběhu likvidace se provádí třídění jednotlivých dokladů a písemností. Dále musí likvidátor zajistit, aby konkrétní firma převzala její doklady, které se po určité době budou skartovat. Jedná se většinou o firmu specializovanou na tuto činnost.

Archiválie, např. zakladatelská smlouva, zápisy z valných hromad apod., se uchovávají ve Státních archivech. Státní archiv je pro oblast Českolipska situován do města Litoměřice. V tomto státním archivu se zaznamená i místo, kde jsou uchovávány materiály, které se po stanovené době budou skartovat.

4.7 Výmaz z obchodního rejstříku

Po splnění všech posledních povinností, což je potvrzeno v několika povoleních od různých úřadů (např. Finanční úřad, Okresní správa sociálního zabezpečení, Státní archiv apod.) zašle likvidátor návrh na výmaz z obchodního rejstříku. Krajský soud potom na základě svého usnesení provede výmaz Afix, a.s. v likvidaci z obchodního rejstříku.

ZÁVĚR

Likvidace představuje obvykle závěrečnou etapu v „životě“ obchodní společnosti. Jejím konečným cílem je většinou zánik a zrušení společnosti, k němuž dochází výmazem z obchodního rejstříku.

Složitost stávajícího právního pořádku v České republice, jeho stabilita, provázanost a přehlednost jsou determinovány do značné míry schvalováním velkého počtu novel mnoha právních předpisů. Tato situace se v konečném důsledku promítá i do legislativní základny problematiky likvidace, konkurzu a vyrovnání. Výkon funkcí likvidátora a správce konkurzní podstaty je spojen s předpokladem umět se orientovat v množství diametrálně odlišných právních odvětví, legislativních norem různé právní síly a často i jiných předpisech, které byly v platnosti před rokem 1989, nebo byly již jinými předpisy zrušeny.

Počet zbankrotovaných firem v České republice každým rokem roste. Důvodem velkého počtu firem v bankrotu je hlavně pomalé vyřizování konkurzů .

Shrnutím veškerých poznatků lze dojít k závěru, že nejsložitější a zároveň však také nejdůležitější etapou prací v akciové společnosti v likvidaci z účetního hlediska, je provedení mimořádné účetní závěrky a uzávěrky. Nejdůležitější proto, že údaje z ní získané jsou podkladem pro veškerou další činnost při likvidačním procesu akciové společnosti. Nejsložitější potom proto, že se při mimořádné účetní závěrce a uzávěrce provádí navíc některé specifické operace, které se obvykle při běžné účetní závěrce nepoužívají.

V průběhu likvidačního procesu pak nastávají běžné účetní případy, které probíhají u akciové společnosti v likvidaci úplně stejným způsobem, jako kdyby v likvidaci nebyla. Lze říci, že v této fázi se účetní operace likvidované společnosti vůbec neliší od účetních operací akciové společnosti.

Při ukončování likvidačního procesu je třeba rozdělit případný likvidační zůstatek mezi společníky, což se řídí jednak obecnou úpravou v Obchodním zákoníku, ale především

zakládací smlouvou nebo případně rozhodnutím společníků na valné hromadě, při které bylo rozhodnuto o vstupu do likvidace.

V účetnictví se pak opět provede mimořádná účetní závěrka a uzávěrka, která přestože je vlastně uzávěrkou poslední, musí být opět ověřena nezávislým auditorem.

Po podání daňového přiznání a splacení veškerých závazků, což potvrzují jednotlivé státní orgány, především Finanční úřad, je podán návrh na výmaz z obchodního rejstříku. Po vydání usnesení o výmazu z obchodního rejstříku potom akciová společnost zaniká.

Při zániku akciové společnosti je ještě třeba předat veškeré její dokumenty do příslušných archivů, kde se budou uchovávat záznamy o její předešlé existenci.

Zhodnocením všech skutečností analyzovaných v této práci jsem došla k závěru, že i přes značný pokrok, ke kterému došlo platností nového insolvenčního zákona, který proces likvidace společností upravuje, nedošlo v procesu likvidace ke zjednodušení ani odstranění stávajících problémů.

Jak zabránit velkému množství úpadků podniků? Každý podnikatelský subjekt je jedinečný. K hlavním faktorům patří stabilita hospodářského a politického prostředí ve státě, zlepšení kultury podnikání, morální a znalostní kvality správců majetku a činnosti soudců.

Dalším faktorem je podnik samotný. Každá společnost by měla svou podnikatelskou činnost provádět tak, aby se do takovýchto problémů ani nedostala. Měla by si pravidelně provádět ekonomické analýzy a při náznacích platební neschopnosti začít problémy ihned řešit, nenechat je vyrůst do astronomických výšin. Nezdravé část společnosti se zbavit, aby bylo zachováno zdravé jádro společnosti a firma mohla pokračovat ve své činnosti.

Pokud se již firma do problémů dostane, musí se snažit je vyřešit co nejhospodárněji a nejrychleji – rozprodejem části nepotřebného nebo přebytečného majetku, zavedením hospodárnějšího systému zásobování výroby s minimálními skladovými zásobami, nebo při hlubších problémech sloučení s jinou společností, nebo po zvážení všech skutečností přechod na jiný druh činnosti.

Problémem, se kterým jsem se potýkala při sestavování této práce, byl nedostatek informací a podkladů pro společnosti, které se dostanou do situací, ze kterých pramení prohlášení likvidace. Většina podkladů, které jsem nashromáždila byly i několik let staré a po účinnosti insolvenčního zákona vlastně zastaralé a neplatné. Ani publikace pro účetnictví společností v likvidaci nejsou na trhu k dostání a společnost, která se dostane do likvidace, nemá možnost inspirovat se z knižních zdrojů jak účtovat a čeho se vyvarovat.

Závěrem lze říci, že proces likvidace společností, ať už akciových či jiných, by měl být běžnou součástí tržní ekonomiky státu. Likvidací by se měl pročišťovat trh, Firmy které nedokáží udržovat tempo s konkurencí, by měli uvolňovat místa novým výkonnějším firmám.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] ČASTORÁL, Z. *Správa majetku (likvidace, konkurs)*. 1.vyd. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2006. ISBN 80-86754-46-4.
- [2] *České účetní standardy pro podnikatele, kteří účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.*
- [3] JASANSKÝ, J. a kol. *Ukončení podnikání obchodních společností, družstev a státních podniků*, 1. vyd. Ostrava: Monatex a.s., 1997. ISBN 80-85780-80-1.
- [4] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- [5] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 12. vyd. Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-7273-066-5.
- [6] KOZEL, R. *Problémy konkursního řízení a jejich řešení*. 2.vyd. Praha: Linde, 2003. ISBN 80-7201-400-5.
- [7] KRATOCHVÍLOVÁ, H. *Zrušení firem – likvidace a úpadek se vzory podání*. 1.vyd. Praha: C.H.Beck, 2002. ISBN 80-7179-675-1.
- [8] LARSON, K.D., WILD, J.J., CHIAPPETTA, B. *Fundamental Accounting Principles*. 17th ed. New York: McGraw-Hill, 2005. 1020p. ISBN 0-07-111123-9.
- [9] PELIKÁN, V., *Likvidace podniku*. 6.vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-2243-6.
- [10] *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších novel.*
- [11] *Zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon.*
- [12] *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.*
- [13] *Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.*
- [14] *Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.*
- [15] *Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví, ve znění pozdějších předpisů.*
- [16] *Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.*
- [17] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*
- [18] *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.*

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1	Úplný výpis z obchodního rejstříku	1 strana
Příloha 2	Inventarizační zápis o provedení inventarizace peněžních prostředků a cenin	1 strana
Příloha 3	Účtový rozvrh účtů používaných obchodní společností Afix, a.s. v likvidaci	2 strany
Příloha 4	Vystavená faktura	1 strana
Příloha 5	Příjmový pokladní doklad	1 strana

Příloha č. 1

Ú p l n ý v ý p i s

z obchodního rejstříku, vedeného
Krajským obchodním soudem v Praze
oddíl C, vložka 49377

Den zápisu: 2. ledna 1997

Obchodní jméno: HMT Letters, s.r.o.

Platí od: 2. ledna 1997

Sídlo: Praha 2, Jugoslávská 29

Platilo od: 2. ledna 1997 do: 14. dubna 1997

Praha 5, Nový Zlíchov 732

Platí od: 14. dubna 1997

Identifikační číslo: 25 09 74 82

Platí od: 2. ledna 1997

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání:

-koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej

Platí od: 2. ledna 1997

-nakladatelská a vydavatelská činnost

Platí od: 2. ledna 1997

Statutární orgán:

Jednatel: ing. Alena Říhová r.č. 505130/259 ,

Praha 5, Souběžná I. čp.31

Platí od: 2. ledna 1997

Za společnost jedná jednatel samostatně. Podepisování za
společnost se děje tak, že k vytištěnému nebo vypsánému názvu
společnosti připojí jednatel svůj podpis.

Platí od: 2. ledna 1997

Výše vkladu každého společníka a rozsah splacení:

doc. Vladimír Tichý r.č. 530403/019

Praha 5, Vodní 9

Vklad: 100 000,- Kč

Splaceno: 100 %

Platí od: 2. ledna 1997

Základní jmění: 100 000,- Kč

Platí od: 2. ledna 1997

----- Správnost tohoto výpisu se potvrzuje -----

Krajský obchodní soud v Praze

Datum: 7. února 1997

Číslo výpisu: 003444/98

Vyhotovil: Ondráková

Ond.



Příloha č. 2

Afix, a.s.

Nádražní 352

Česká Lípa

Inventarizační zápis

o provedení inventarizace peněžních prostředků a cenin

Inventarizace byla provedena náhle dne 13.07.2006

Funkci pokladní vykonává : Jan Mařák

Podpis :

Jan Mařák

Pokladní hotovost :

počet kusů	nominální hodnota	celkem
5	5 000,--	25 000,--
30	1 000,--	30 000,--
12	500,--	6 000,--
23	200,--	4 600,--
51	100,--	5 100,--
43	50,--	2 150,--
37	20,--	740,--
27	10,--	270,--
10	5,--	50,--
20	2,--	40,--
40	1,--	40,--
16	0,50	8,--

Pokladní hotovost celkem 74 000,-- Kč

Zjištěný stav je shodný se stavem uvedeným v pokladní knize.

Ceniny :

Bylo zjištěno manko na ceninách. Chybí 5 poštovních známek v celkové hodnotě Kč 23,--.

V České Lípě dne 13.07.2006

Jména, příjmení a podpisy pracovníků, kteří inventarizaci provedli :

Marie Novotná :

Novotná

Lukáš Starý:

L. Starý

Příloha č. 3 :

Účtový rozvrh účtů používaných obchodní společností Afix, a.s. v likvidaci

013	software
021	stavby
022	samostatné movité věci a soubory movitých věcí
031	pozemky
042	pořízení dlouhodobého hmotného majetku
052	poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
073	oprávky k softwaru
081	oprávky k stavbám
082	oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
091	opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
092	opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
111	pořízení materiálu
112	materiál na skladě
119	materiál na cestě
121	nedokončená výroba
122	polotovary vlastní výroby
123	výrobky
132	zboží na skladě a v prodejnách
211	pokladna
213	ceniny
221	bankovní účty
231	krátkodobé bankovní úvěry
251	majetkové cenné papíry k obchodování
261	peníze na cestě
311	odběratelé
312	směnky k inkasu
321	dodavatelé
322	směnky k úhradě
324	přijaté zálohy
325	ostatní závazky
331	zaměstnanci
335	pohledávky za zaměstnance
336	zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
341	daň z příjmů
342	ostatní přímé daně
343	DPH
345	ostatní daně a poplatky
364	závazky ke společníkům při rozdělování zisku
366	závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
378	jiné pohledávky
379	jiné závazky
381	náklady příštích období

382	komplexní náklady příštích období
383	výdaje příštích období
384	výnosy příštích období
385	příjmy příštích období
388	dohadné účty aktivní
389	dohadné účty pasivní
391	opravná položka k pohledávkám
411	základní kapitál
421	zákonný rezervní fond
423	statutární fondy
429	neuhrazená ztráta minulých let
431	výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
451	rezervy zákonné
459	ostatní rezervy
461	bankovní úvěry
479	ostatní dlouhodobé závazky
501	spotřeba materiálu
518	ostatní služby
521	mzdové náklady
524	zákonné pojištění
541	zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
542	prodaný materiál
544	smluvní pokuty a úroky z prodlení
546	odpis pohledávky
548	ostatní provozní náklady
551	odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
559	tvorba opravných položek
561	prodané cenné papíry a podíly
582	škody
588	ostatní mimořádné náklady
601	tržby za vlastní výrobky
604	tržby za zboží
611	změna stavu nedokončené výroby
612	změna stavu polotovarů
613	změna stavu výrobků
641	tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
642	tržby z prodeje materiálu
644	smluvní pokuty a úroky z prodlení
648	ostatní provozní výnosy
652	zúčtování zákonných rezerv
654	zúčtování ostatních rezerv
658	zúčtování zákonných opravných položek
661	tržby z prodeje cenných papírů a podílů
674,684	zúčtování rezerv
688	ostatní mimořádné výnosy
697	převod provozních výnosů

Příloha č. 4

DAŇOVÝ DOKLAD - FAKTURA

Dodavatel Afix, a.s. v likvidaci Nedražní 352 470 01 Česká Lípa DIČ: 172-4356900		IČO 4356900		Faktura číslo 581100054 Druh dodávky (kód)/konstantní symbol / 556 HS - objednávka číslo Dodávkový příkaz číslo IČO: 562375 DIČ: 172-598216		
Peněžní ústav Kb Česká Lípa Číslo účtu 123569-412/0100 Příjemce		Odběratel Firma Nový Jizní 3456 47001 Česká Lípa				
Způsob dopravy vlastní		Místo vyskladnění		Místo určení		
		Den splatnosti 18.11.1998		Důvod zkrácení splatnosti Forma úhrady hotově Den vystavení faktury Datum uskutečnění zdanění 18.11.1998		
Označení dodávky	Množství	MJ cena za MJ	Cena bez DPH	Sazba DPH v %	DPH Kč	Celkem Kč
Hřebíky	60kg	25,--/kg	1500,--	22,5	330,--	1830,--
Celkem bez DPH:		1500,--		K úhradě:		1830,--
Celkem DPH:		330,--				
Při opožděné úhradě této faktury účtujeme za každý den prodlení penále %.						

JANEVA, Hrabec v.p.

Příloha č. 5

Organizace <u>AFIX, a.s. slevnicová</u>		PRŮMYSLOVÝ pokladní doklad č. <u>438091</u>	
<u>Ušla' Lipa</u>		ze dne <u>18. 11. 1998</u> ř. číslo: <u>1011</u>	
Příjemce (os.) <u>p. Petrá Nováková, bytem J. K. 3456</u> (jméno a adresa) <u>Ušla' Lipa</u>		ke <u>= 1139h</u>	
slovy <u>jednotná slevnicová</u>			
Účel platby <u>náhrada FA č. 481000037</u>		Průběh účtů <u>PRIGATO</u>	
Schvázení		Podpis pokladníka <u>Petrá C.</u>	
ÚČETNÍ DOKLAD ze dne <u>1998</u> č.			
Text	Účtovací předpis (Dal — Účel)	Kcs	h
<u>částka na prodej zboží</u>	<u>642 003</u>	<u>1000</u>	<u>—</u>
	<u>343 022</u>	<u>330</u>	<u>—</u>
dne		20. 11. 98 dne <u>20. 11. 98</u>	